



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

Departamento de Gestão de Políticas Públicas

Especialização em Orçamento e Políticas Públicas

**RESTOS A PAGAR: IMPACTOS NA PROGRAMAÇÃO  
ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS AÇÕES DO MINISTÉRIO DA  
SAÚDE**

Aluna: Márcia Soares Brandão

Orientador: Professor Antonio Carlos Santos

Brasília – DF

2020

**MÁRCIA SOARES BRANDÃO**

**RESTOS A PAGAR: IMPACTOS NA PROGRAMAÇÃO  
ORÇAMENTÁRIA E FINANCEIRA DAS AÇÕES DO MINISTÉRIO DA  
SAÚDE**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao programa de pós-graduação da Universidade de Brasília, como parte da avaliação do curso de especialização em Orçamento e Políticas Públicas.

Orientador: Professor Antonio Carlos Santos

Brasília – DF

2020

## RESUMO

Este estudo buscou investigar os impactos dos restos a pagar na gestão orçamentária e financeira da UO 36901 – Fundo Nacional de Saúde (FNS) a partir da avaliação da representatividade, da dinâmica e da composição desses montantes. O método utilizado foi o de estudo descritivo, partindo das informações gerais dos restos a pagar para as específicas utilizando a metodologia de dedução, com abordagem qualitativa, realizada a partir da análise de conteúdo das informações obtidas por meio de pesquisa documental e bibliográfica, além de dados e informações dos sistemas SIOP e SIGA Brasil. Considerando a importância dos restos a pagar na execução do orçamento público este trabalho teve por objetivo identificar a tendência do estoque no FNS a partir da análise dos valores dos restos a pagar inscritos e reinscritos relativos aos exercícios financeiros de 2016 a 2019, período que compreendeu um ciclo dos instrumentos de planejamento: Plano Plurianual (PPA) e Plano Nacional de Saúde (PNS). Os resultados demonstraram uma tendência errática no estoque de restos a pagar da Unidade, quando analisado em percentuais, porém para alguns tipos de despesa pôde ser observada concomitância de execução de um orçamento paralelo ao do exercício corrente. Ademais, foi possível identificar maior concentração das inscrições no orçamento aprovado para as despesas discricionárias e para as oriundas de Emenda Parlamentar, que podem estar relacionadas ao cronograma de desembolsos e a liberação tardia dos recursos ao final do exercício. A separação do RAP em processado e não processado evidenciou que 62% das inscrições realizadas referem-se a despesas que dependiam de algum fator para a sua liquidação, ou seja, o fato gerador da despesa ainda não havia se concretizado (RPNP). A análise do montante total empenhado e inscrito no período permitiu verificar que as despesas de capital são inscritas principalmente como restos a pagar não processados (RPNP) e uma parcela representativa dos restos a pagar decorre das transferências realizadas na modalidade fundo a fundo, com destaque para as classificadas na modalidade 41, além de observarmos um quantitativo substancial de RAP inscrito na modalidade 90 – Aplicações Diretas.

**Palavras-Chave:** Orçamento Público, Despesa Pública, Restos a Pagar, Estoque.

## **ABSTRACT**

This study sought to investigate the impacts of the remains to be paid on budgetary and financial management of OU 36901 - National Health Fund (FNS) based on the evaluation of the representativeness, dynamics and composition of these amounts. The method used was the descriptive study, starting from the general information of the remains to be paid for the specific ones using the deduction methodology, with a qualitative approach, carried out from the content analysis of the information obtained through documentary and bibliographic research, in addition to data and information from the SIOP and SIGA Brasil systems. Considering the importance of the remains to be paid in the execution of the public budget, this work aimed to identify the trend of the stock in the FNS from the analysis of the values of the remains to be paid registered and re-enrolled for the financial years 2016 to 2019, a period that comprised a cycle of planning instruments: Pluriannual Plan (PPA) and National Health Plan (PNS). The results showed an erratic tendency in the Unit's leftover payable stock, when analyzed in percentages, however, for some types of expenditure, a simultaneous execution of a budget parallel to that of the current year could be observed. In addition, it was possible to identify a greater concentration of enrollments in the approved budget for discretionary expenses and for those arising from Parliamentary Amendment, which may be related to the disbursement schedule and the late release of funds at the end of the year. The separation of RAP into processed and unprocessed evidenced that 62% of the enrollments made refer to expenses that depended on some factor for their settlement, that is, the fact that generated the expense had not yet materialized (RPNP).

The analysis of the total amount pledged and registered in the period allowed to verify that the capital expenditures are registered mainly as unprocessed remnants to be paid (RPNP) and a representative portion of the remnants to be paid result from transfers made in the fund-to-fund mode, with emphasis on those classified in modality 41, in addition to observing a substantial amount of RAP enrolled in modality 90 - Direct Applications.

**Key words:** Public Budget, Public Expenditure, Remains Payable, Inventory

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Fluxograma de Restos a Pagar .....	21
---	----

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b> - Comparativo entre a Lei Orçamentária Anual (LOA) e Restos a Pagar .....	33
<b>Gráfico 2</b> – Avaliação do estoque de Restos a Pagar (Inscritos + Reinscritos) por exercício	35
<b>Gráfico 3</b> – <i>FLOAT</i> – Avaliação do estoque de Restos a Pagar .....	38
<b>Gráfico 4</b> - Comparativo dos Restos a Pagar por Resultado Primário (acumulado ano) .....	39
<b>Gráfico 5</b> – Gráfico 5 – Restos a Pagar por Modalidade de Aplicação (Transferências a Municípios).....	41
<b>Gráfico 6</b> – Comparativo Gráfico 6 – Restos a Pagar por Modalidade de Aplicação (Aplicações Diretas).....	42
<b>Gráfico 7</b> – Comparativo entre o Orçamento Autorizado X Despesa Inscrita em RAP por Grupo de Natureza de Despesa – Outras Despesas Correntes .....	43
<b>Gráfico 8</b> – Comparativo entre o Orçamento Autorizado X Despesa Inscrita em RAP por Grupo de Natureza de Despesa – Investimentos.....	43

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Motivos de inscrição de Restos a Pagar identificados na literatura.....	27
<b>Quadro 2</b> - Classificação Institucional .....	28
<b>Quadro 3</b> – Classificação da Despesa por identificador de Resultado Primário .....	31

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1-</b> Variação percentual dos Restos a Pagar em relação a Dotação Autorizada .....	34
<b>Tabela 2</b> – Comparação do volume de restos a pagar inscritos e reinscritos .....	35
<b>Tabela 3</b> – “ <i>FLOAT</i> ” das despesas orçamentárias .....	37
<b>Tabela 4</b> – Variação dos Restos a Pagar em relação a Dotação autorizada por "Resultado Primário (RP)" .....	40
<b>Tabela 5</b> – Variação percentual entre RAP X Orçamento Autorizado por GND .....	42



## **LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS**

ASPS - Ações e Serviços Públicos de Saúde  
CF - Constituição Federal  
FNS – Fundo Nacional de Saúde  
GND - Grupo de Natureza de Despesa  
INV -Investimento  
LDO - Lei de Diretrizes Orçamentária  
LOA - Lei Orçamentária Anual  
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal  
MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público  
MS - Ministério da Saúde  
MTO - Manual Técnico do Orçamento  
ODC – Outras despesas correntes  
PPA - Plano Plurianual  
RP – Resultado Primário  
RAP - Restos a Pagar  
RPNP - Restos a Pagar Não Processado  
RPP - Restos a Pagar Processado  
SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira  
SIGA BRASIL  
SIOP – Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento  
SOF - Secretaria de Orçamento Federal  
STN – Secretaria do Tesouro Nacional  
TCU – Tribunal de Contas da União  
UO – Unidade Orçamentária

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	10
1.1	Objetivos.....	12
1.2	Hipóteses .....	12
1.3	Justificativa.....	13
1.4	Organização do trabalho .....	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO .....	15
2.1	Orçamento Público .....	15
2.2	Princípios Orçamentários .....	18
2.3	Marco Legal dos Restos a Pagar .....	23
2.4	Restos a Pagar.....	26
3	METODOLOGIA.....	32
3.1	Métodos e Técnicas de Pesquisa .....	32
3.2	Tipo e descrição geral da pesquisa .....	32
3.3	Instrumentos de Pesquisa .....	33
3.4	Procedimentos de coleta e análise de dados .....	33
4	ANÁLISE DE DADOS .....	35
4.1	Representatividade do total de Restos a Pagar inscritos e reinscritos .....	35
4.2	Dinâmica dos Restos a Pagar inscritos e reinscritos.....	37
4.3	Análise do <i>FLOAT</i> (Restos a Pagar Inscritos X Restos a Pagar Pagos).....	39
4.4	Composição dos Restos a Pagar do FNS.....	41
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	48
	REFERÊNCIAS .....	50

## 1 INTRODUÇÃO

Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até 31 de dezembro, estando a sua execução condicionada aos limites fixados à conta das fontes de recursos correspondentes, com base na legislação vigente. O conceito de Restos a Pagar está ligado aos Estágios da Despesa Pública, representados pelo Empenho, Liquidação e Pagamento.

De acordo com a Lei 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. Dessa forma, as despesas não pagas no mesmo exercício financeiro de seu empenho são inscritas em restos a pagar. De acordo com a classificação, os Restos a Pagar se dividem em processados e não processados. Os restos a pagar processados (RPP) referem-se a despesas liquidadas, ou seja, a obrigação foi cumprida pelo fornecedor de bens ou serviços e já foi verificada pela administração, ficando pendente apenas o pagamento. Nos restos a pagar não processados (RPNP), enquadram-se as despesas não liquidadas, ou seja, em que ainda não houve a verificação do direito adquirido pelo credor, ficando pendentes os estágios de liquidação e pagamento da despesa.

Tendo em vista, a tendência de crescimento do montante de restos a pagar processados e não processados nos últimos exercícios, situação observada pelos Órgãos de Controle, o monitoramento e acompanhamento desse estoque ganha cada vez mais importância. Segundo Aquino e Azevedo (2017) o estoque de restos a pagar é apontado como crítico em diversos países, e conforme Flyn e Pessoa (2014) o uso recorrente desse instrumento pode indicar ineficiência na regulação em uma das fases do ciclo financeiro.

A previsão de estender a vigência desses empenhos parece ter causado um efeito divergente em relação ao que pensou o legislador da Lei 4.320/64, uma vez que a sua previsão se aplica as despesas que não puderam ser liquidadas no ano do respectivo orçamento, ou seja, regra de exceção (FRANÇA, 2017).

Diagnóstico realizado pelo Tribunal de Contas da União (TCU, 2009), aponta que tem ocorrido um significativo crescimento das despesas objeto de inscrição em RAP, e sinaliza que os montantes estão se igualando ao orçamento anual. Em que pese o princípio da anualidade orçamentária orientar os gestores públicos a realizar um planejamento e uma execução orçamentária limitada a apenas um exercício financeiro, a inscrição de restos a pagar deveria ser uma exceção e não uma regra, pois os recursos aprovados na Lei

Orçamentária Anual (LOA) devem ser totalmente executados entre os dias 1º de janeiro e 31 de dezembro do ano a que se refere a lei.

Diante da impossibilidade de carrear (*carry over*) os recursos não utilizados para o ano seguinte, o instrumento utilizado para preservar o orçamento tem sido os restos a pagar, críticos do instrumento ponderam que o problema tem sido o excesso com que esse mecanismo vem sendo utilizado, alertam também para a falta de normatização, controle e limites de utilização dos restos a pagar. Fortis et al (2017) chamam a atenção para os impactos e disfuncionalidades produzidas pelo restos a pagar, tais como o descompasso entre a execução orçamentária e financeira, a distorção na apuração do resultado fiscal, além do comprometimento da qualidade do gasto público pela irregularidade e imprevisibilidade na liberação de recursos.

A inscrição dos Restos a Pagar não Processados é o aspecto mais crítico, pois se caracterizam pelas despesas que não foram integralmente realizadas, ou seja, cujo fato gerador do direito do credor ainda não ocorreu. Para estudiosos do assunto a inscrição desses montantes prejudica a execução do orçamento público, pois geram orçamentos paralelos que, na prática, podem durar anos até que cumpram seus objetivos, ferindo o princípio da anualidade orçamentária e contribuindo para o desequilíbrio das finanças públicas.

Outro aspecto importante que não deve ser esquecido refere-se ao desempenho dos gestores na execução do orçamento, na avaliação da qualidade do gasto público e na controlabilidade que os gestores possuem sobre os orçamentos e recursos alocados. (SANTOS, 2010)

Nesse contexto, levando-se em consideração as constatações do Órgão de Controle Externo Federal, o presente trabalho tem como objeto de pesquisa investigar se também há uma tendência de crescimento no estoque de restos a pagar do Ministério da Saúde, especificamente, do Fundo Nacional de Saúde. Tendo em vista, que essa tendência pode provocar impactos na programação orçamentária e financeira, no planejamento das ações e atividades pensadas para o alcance dos objetivos das políticas públicas e na elaboração da proposta da lei orçamentária anual.

Assim sendo, pretende-se analisar os valores dos restos a pagar inscritos e reinscritos dos exercícios financeiros de 2016 a 2019, período que compreende um ciclo dos instrumentos de planejamento: Plano Plurianual (PPA) e Plano Nacional de Saúde (PNS). Ou seja, o foco do presente trabalho é investigar o estoque de Restos a Pagar (RAP) na Unidade Orçamentária 36901, do Ministério da Saúde, e quais os impactos e conseqüências esse

estoque, ou a manutenção dele ao longo dos anos, pode provocar na programação orçamentária e financeira, no planejamento das ações e atividades, na elaboração da proposta da lei orçamentária anual e na gestão administrativa do Ministério da Saúde. Com isto pretende-se responder ao questionamento: em que medida o estoque de restos a pagar pode interferir na gestão da programação orçamentária e financeira do Fundo Nacional de Saúde?

## **1.1 Objetivos**

### **1.1.1 Geral**

Avaliar as implicações dos restos a pagar na gestão da programação orçamentária e financeira do Fundo Nacional de Saúde, unidade orçamentária do Ministério da Saúde, de 2016 a 2019.

### **1.1.2 Específicos**

- a) Avaliar a representatividade do total de Restos a Pagar inscritos e reinscritos na Unidade Orçamentária 36901 – Fundo Nacional de Saúde - nos anos de 2016 a 2019;
- b) Analisar a dinâmica dos Restos a Pagar processados, não processados e reinscritos na Unidade Orçamentária 36901 no período de 2016 a 2019;
- c) Identificar os possíveis motivos que levam à inscrição de restos a pagar processados e não processados nas ações orçamentárias da Unidade Orçamentária 36901;
- d) Avaliar os efeitos dos Restos a Pagar inscritos e reinscritos na gestão da execução do orçamento anual pela UO 36901.

## **1.2 Hipóteses**

Para se atingir o Objetivo Geral proposto será realizada uma análise a partir de algumas hipóteses:

- a) A inscrição em restos a pagar tem relação com o crescimento das Despesas Obrigatórias no âmbito da Saúde, que compreende grande volume de recursos, exercendo forte influência na forma de execução das despesas discricionárias.

- b) Os restos a pagar tem relação com o desbloqueio dos recursos ao final do exercício. (descontingenciamento)
- c) A inscrição dos empenhos em restos a pagar tem relação com a concentração dos gastos no final do exercício, considerando os limites estabelecidos no Decreto de Programação Orçamentária e Financeira.
- d) O volume de Restos a Pagar de anos anteriores compromete o pagamento das despesas do exercício corrente.

### **1.3 Justificativa**

A escolha do tema justifica-se pela sua relevância, tendo em vista que tem sido objeto de estudo de pesquisadores da área de Orçamento e Finanças Públicas interessados em compreender a dinâmica, os impactos e os motivos que tem contribuído para as inscrições das despesas inscritas em Restos a pagar, principalmente dos Restos a pagar não Processados. Analisar a tendência dos últimos exercícios e identificar qual a relação do uso do instrumento com o endividamento público.

Diante disso, a discussão sobre o tema torna-se essencial ao oferecer oportunidade de melhoria e aperfeiçoamento do processo de inscrição das despesas em Restos a Pagar, reconhecendo as potencialidades e as possíveis limitações desse mecanismo, e a refletir sobre as possibilidades que podem ser utilizadas no estabelecimento de regras e critérios para sua utilização. É importante também por ser constante foco de fiscalização, avaliação e acompanhamento pelos Órgãos de Controle. O estudo pode contribuir ainda para aperfeiçoamento da utilização do instrumento com vistas a colaborar com a efetividade dos resultados pretendidos pela política pública.

Nesse contexto, o trabalho proposto se reveste de importância, pois busca investigar se há uma tendência de crescimento no estoque de restos a pagar do período analisado, e compreender se esse fato pode interferir na dinâmica do processo orçamentário considerando o cenário de restrição fiscal e de teto de gastos. Encontra relevância também, pois pretende oferecer maior compreensão sobre o processo de execução orçamentária e financeira das ações orçamentárias sob responsabilidade da Unidade Orçamentária 36901 – Fundo Nacional de Saúde - do Ministério da Saúde como órgão formulador das políticas de saúde do país.

## **1.4 Organização do trabalho**

Este trabalho está organizado em 3 capítulos, além da introdução, objetivos geral e específicos e justificativa. No primeiro capítulo é apresentado o referencial teórico do estudo que contempla os principais conceitos relacionados ao orçamento público, princípios orçamentários, com ênfase no princípio da anualidade orçamentária, apresentação do objeto da pesquisa e sua base normativa, seguido pelo conceito de restos a pagar, sua aplicabilidade e levantamento bibliográfico pesquisado na literatura.

Em seguida é apresentada a metodologia de pesquisa, utilizada para a elaboração do trabalho, e por fim no capítulo de análise de dados são apresentadas as informações sobre a execução orçamentária dos anos de 2016 a 2019, que objetivavam avaliar a representatividade, analisar a dinâmica, identificar os motivos que levam a inscrição e o estoque dos restos a pagar na unidade orçamentária estudada.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Orçamento Público

A Constituição federal de 1988, em seu artigo 174, afirma que o planejamento é determinante para o setor governamental (PEDERIVA, 2008), sendo assim cabe aos administradores públicos gerir e aplicar os recursos sob seu controle de forma adequada e eficiente, seja para cumprir os princípios administrativos elencados na Constituição, seja para dar efetividade à atuação da máquina pública e responder às questões e problemas existentes na sociedade (SANTOS, 2010).

Nesse contexto, o Orçamento Público configura-se como a mais importante ferramenta de planejamento e sua elaboração deve se pautar na necessidade de encontrar soluções para os problemas sociais. Logo os administradores devem mitigar as distorções entre o planejamento e a execução orçamentária.

O art. 165 da CF definiu que o processo de elaboração dos orçamentos seria de iniciativa do Poder Executivo e instituiu a regra de planejamento e a necessidade de integração entre os instrumentos: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), conforme se pode observar a seguir.

**Art. 165.** Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - orçamento anual;

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal (...).

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual (...). (...)

§ 5º A lei orçamentária anual compreenderá:

- I - o orçamento fiscal (...);
- II - o orçamento de investimento das empresas (...);
- III - o orçamento da seguridade social (...).

A partir da promulgação da Constituição de 1988, os programas de governo constam expressamente do Plano Plurianual (PPA), que tem como função estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da Administração Pública. É um instrumento que trata, em visão macro, das intenções do gestor público para um período de quatro anos (MENDES, 2010). O PPA é o



principal instrumento de planejamento da ação governamental, pois, o art. 167 da Constituição Federal (Brasil, 1988), dispõe que nenhum investimento, cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, pode ser iniciado sem prévia inclusão no PPA, ou sem lei que autorize a sua inclusão, sob pena de crime de responsabilidade, conforme art. 167 da Constituição Federal (Brasil, 1988).

Carvalho (2014) destaca que o legislador constituinte teve a intenção de integrar e ajustar as três normas legais (PPA/LDO/LOA). De acordo com Giacomoni (2012, p. 216), a integração entre o plano plurianual e orçamento anual fica a cargo da Lei de Diretrizes Orçamentárias que além de fornecer orientação para a elaboração dos orçamentos anuais, destaca, da programação plurianual, as prioridades e metas que serão executadas em cada orçamento anual.

Contudo, em que pese a Constituição Federal, em seu art. 165, §1º, prever que o PPA deveria estabelecer, “de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada”, essa prerrogativa, ainda que transponha o período de um ano, não corresponde à autorização orçamentária para execução de despesas. (CAVANCANTI, 2018)

Fortis e Gasparini (2017) esclarecem que parece ser próprio das atividades do Estado alguma perenidade, ou seja, o seu desenrolar acontece geralmente por vários anos, o que significa que a atuação pública é essencialmente plurianual, pois quanto maior a complexidade da atuação do Estado, maior o tempo necessário para a concretização das ações.

Carvalho (2014) e Cavalcanti (2018) argumentam que o principal instrumento de flexibilização do princípio da anualidade orçamentária, que prorroga a validade dos empenhos e permite a dilação do pagamento de despesas em anos posteriores, são os Restos a Pagar.

À Lei de Diretrizes Orçamentárias compete enunciar as políticas públicas e prioridades para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da lei orçamentária anual. A proposta de lei orçamentária deve respeitar o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, de modo a que se organize o sistema de planejamento da ação governamental, de acordo com o previsto no art. 5.º da Lei de Responsabilidade Fiscal (CONTI, 2010):

“Art. 5.º O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: (...)”.

A fase de elaboração da lei orçamentária integra o chamado ciclo orçamentário, que é o período em que se processam atividades peculiares ao processo orçamentário, como a elaboração, aprovação, execução e avaliação do planejamento e sua concretização em um determinado período.

Conforme explica Vieira *et al* (2018), no ciclo orçamentário, após a fase de autorização das dotações orçamentárias, são publicados os decretos de contingenciamento das despesas (programação orçamentária e financeira) que estabelecem os cronogramas de desembolso e programação financeira, e os limites para movimentação, empenho e pagamento das despesas. Essas regras devem ser seguidas pelos órgãos do Poder Executivo para o exercício corrente, e para as despesas inscritas em restos a pagar (RAP) de exercícios anteriores.

Conforme explicado no Relatório de Acompanhamento Fiscal (IFI, 2018), os limites de pagamento referem-se aos fluxos mensais de liberação financeira do órgão central de administração financeira para os órgãos executores. Por ser um instrumento de gestão de caixa, objetiva compatibilizar o ritmo de execução das despesas ao fluxo de ingresso de recursos, cabendo à Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda (STN) a elaboração do cronograma de desembolso.

Cabe destacar, que nem todas as despesas estão sujeitas aos limites financeiros, apenas as despesas discricionárias, que são aquelas que não decorrem de uma obrigação legal ou constitucional. Segundo o Instituto Fiscal Independente (IFI) os limites são organizados por órgão, e as despesas segregadas em classes. As despesas discricionárias são separadas em 03: discricionárias relativas ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), discricionárias relativas a emendas parlamentares e demais discricionárias (IFI, 2018).

As despesas obrigatórias são aquelas que decorrem de uma obrigação legal ou constitucional e não são passíveis de contingenciamento, porém se dividem entre as que possuem controle de fluxo, que são formadas por despesas específicas do Ministério da Saúde, Educação e Programa Bolsa Família, e as que não possuem controle de fluxo que correspondem às despesas com pessoal, benefícios, etc, para essas despesas o limite financeiro é igual à dotação orçamentária do período.

Em resumo, a soma das despesas obrigatórias, sujeitas à programação financeira, mais as despesas discricionárias equivalem às “despesas com controle de fluxo”, ou seja, não possuem desembolso automático, ficando à mercê da disponibilidade financeira, depois de

atendidas aquelas que não estão sujeitas ao controle de fluxo (as obrigatórias com prioridade de pagamento).

## 2.2 Princípios Orçamentários

No Brasil existem princípios básicos que devem ser seguidos para elaboração e controle do Orçamento, os quais estão definidos na Constituição Federal, na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

De acordo com o Manual Técnico de Orçamento (MTO, 2019) são princípios orçamentários:

**Unidade ou Totalidade:** de acordo com este princípio o orçamento deve ser uno, e conter todas as receitas previstas e despesas fixadas, em cada exercício financeiro.

**Universalidade:** segundo este princípio, a LOA de cada ente federado deverá conter todas as receitas e as despesas de todos os Poderes, órgãos, entidades, fundos e fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

**Anualidade ou Periodicidade:** conforme este princípio, o exercício financeiro é o período de tempo ao qual se referem a previsão das receitas e a fixação das despesas registradas na LOA, segundo o art. 34 da Lei nº 4.320, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil (1º de janeiro a 31 de dezembro).

**Exclusividade:** estabelece que a LOA não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa.

**Orçamento Bruto:** previsto no art. 6º da Lei nº 4.320, de 1964, preconiza o registro das receitas e despesas na LOA pelo valor total e bruto, vedadas quaisquer deduções.

**Não Vinculação da Receita de Impostos:** estabelecido pelo inciso IV do art. 167 da CF, veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo exceções estabelecidas pela própria CF.

A LDO e a LOA são leis anuais e estão em consonância com o Princípio da Anualidade que estabelece um período limitado de tempo para as estimativas de receita e fixação da despesa, considerando que o orçamento deve compreender o período de um exercício financeiro, que corresponde ao ano fiscal. De acordo com Conti (2010), o estabelecimento de uma periodicidade permite que o Congresso Nacional exerça fiscalização sobre o Poder Executivo, sendo esta uma das razões para que a maioria dos países adote o exercício financeiro atrelado ao ciclo anual.

Com efeito, o princípio da Anualidade fixa um horizonte de tempo para o controle parlamentar e social dos gastos públicos, é possível no período de um ano, projetar as receitas e as despesas, assim como dar mais previsibilidade e transparência para a atuação do Estado

(CAVALCANTI, 2018). De acordo com Giacomoni (2017, p. 72), a fórmula do orçamento anual teria como base a ideia de que um ano é o máximo de tempo para delegação de poderes pelos parlamentares e o período mínimo necessário para os governos o executarem.

Dessa forma, o princípio da anualidade orçamentária tem atuado como mecanismo de sustentação do sistema de freios e contrapesos entre o Executivo e o Legislativo. Fortis e Gasparini (2017) reforçam que o orçamento público é uma forma de delegação de competência do Legislativo ao Executivo que opera por um prazo determinado.

Cavalcanti (2018) e Carvalho (2014) ressaltam que a possibilidade de controle do Legislativo sobre o Executivo é um dos pontos positivos do princípio da anualidade, além da razoabilidade do prazo de um ano para projeções econômicas, a capacidade de correção de falhas a cada ano e a rapidez de incorporação de novas demandas.

Por outro lado, de acordo com Cavalcanti (2018), a anualidade orçamentária também cria restrições, especialmente à implementação de políticas que precisam de um prazo maior de maturação, ficando dependentes de autorizações sucessivas do Legislativo para a sua execução, o que faz crescerem os riscos para sua implementação. Além de despesas que não conseguem finalizar todo o seu ciclo em apenas um ano e necessariamente levam mais tempo para serem executadas (FORTIS e GASPARINI, 2017).

Por ser um dos princípios que regem o processo de orçamentação brasileiro, o princípio da anualidade orçamentária também é conhecido como princípio da periodicidade, e define que o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, ou seja, do dia 1º de janeiro ao dia 31 de dezembro do mesmo ano, conforme a Lei nº 4.320/64 e a Constituição Federal (1988) em seus artigos 165 e 167, respectivamente (VASCONCELOS, 2018).

As vantagens do princípio da anualidade/periodicidade do orçamento foram listadas por Rosa Júnior (2002, pg. 86 apud CONTI, 2010):

- “a) a previsão orçamentária não pode ter uma existência ilimitada, sob pena de ficar fora do alcance da capacidade humana;
- b) sendo periódico o orçamento possibilita maior controle quanto à sua execução;
- c) o contribuinte está mais protegido, eis que, periodicamente, se pode fazer uma revisão da carga tributária e adaptá-la às necessidades do Estado, que, como se sabe, variam no tempo e no espaço.”

Além disso, o Princípio da Anualidade está consagrado em muitos dispositivos da Constituição Federal, de 1988: art. 48, inciso 11; art. 165, inciso 111 e § 5.º; e art. 166. Bem como os principais dispositivos de exceção arts. 165, I que trata do Plano Plurianual, e § 1.º, e 167, §1. Como esclarece Silva (2005, p. 690, apud CONTI, 2010), o “princípio da

anualidade sobrevive e revive no sistema, com caráter dinâmico-operativo, porquanto o Plano Plurianual constitui regra sobre a realização das despesas de capital e das relativas aos programas de duração continuada, mas não é operativo por si, e sim por meio do orçamento anual”.

De modo que, por ser um dos pilares que regem o processo orçamentário brasileiro, o princípio da anualidade orçamentária orienta os gestores públicos a realizar um planejamento e uma execução limitada a apenas um exercício financeiro. Assim sendo, pode-se entender como exercício financeiro o período no qual é realizada a execução orçamentária e financeira do orçamento público, pois refere-se ao espaço temporal em que as receitas e as despesas previstas no orçamento deverão ser concretizadas, portanto, o planejamento financeiro para realização das ações é fundamental, bem como a execução das metas orçamentárias, uma vez que aproxima o estabelecimento e a concretização de políticas públicas.

Por tudo isto, a inscrição de restos a pagar deveria ser uma exceção, e não uma regra, pois os recursos aprovados na Lei Orçamentária Anual (LOA) devem ser totalmente executados entre os dias 1º de janeiro e 31 de dezembro do ano a que se refere a lei orçamentária aprovada.

Conforme destaca Vasconcelos (2018), o desenvolvimento do sistema orçamentário brasileiro é resultado das reformas propostas ao longo do tempo pela própria administração pública. As novas práticas e princípios propostos, provenientes de tais mudanças, acabaram por deixar de lado paradigmas que antes eram considerados imutáveis, como por exemplo, a rigidez do princípio da anualidade do orçamento.

De acordo com a literatura, um dos problemas causados pelo princípio da anualidade é que ele impede que os créditos possam ser carreados para o próximo exercício, *Carry-Over*<sup>1</sup>, e essa dinâmica acaba forçando o gestor a executar o orçamento, porém, em muitos casos, estes se preocupam mais com a execução do saldo do que necessariamente com a qualidade do gasto, ou os resultados.

Ribeiro (2010), Alves (2011) e Luna (2018) corroboram com a ideia de que muitas vezes o princípio da Anualidade obriga a uma execução orçamentária, por vezes apressada, e

---

<sup>1</sup> CARRY-OVER - Mecanismo que autoriza o gestor a carrear dotações não utilizadas no exercício para exercícios seguintes, possibilitando-lhe um melhor planejamento intertemporal e conferindo-lhe maior discricionariedade na gestão dos recursos.

muitas vezes até desnecessária, com o intuito de evitar o cancelamento desses créditos por desuso.

Alguns críticos do princípio da anualidade defendem que ele potencializa o distanciamento entre orçamento e planejamento, pois muitas vezes o planejamento das políticas públicas precisa abarcar ciclos superiores a 12 meses, o que fica em constante tensão quando relacionado ao orçamento anual. Além disso, para alguns autores, a anualidade orçamentária privilegia a visão de curto prazo e as necessidades imediatas, deixando de lado restrições intertemporais de cunho fiscal e econômico.

Nesse cenário, surge a discussão entre anualidade e plurianualidade orçamentárias. Carvalho (2014) argumenta que a relação entre anualidade e plurianualidade não deve ser vista como incompatível, haja vista não se tratar de princípios absolutos. Reforça ainda, que o princípio da anualidade deve ser associado a outros princípios, como continuidade, economicidade, eficiência e plurianualidade dos investimentos.

A questão da plurianualidade do orçamento também foi estudada por Fortis e Gasparini (2017) quando destacam que “parece ser próprio das atividades do Estado alguma perenidade, ou seja, o seu desenrolar acontece geralmente por vários anos, o que significa que a atuação pública é essencialmente plurianual”, pois quanto maior a complexidade da atuação do Estado, maior o tempo necessário para a concretização das ações.

Para Carvalho (2014), o princípio da plurianualidade passou a ser adotado em diversos países por oferecer benefícios ao gestor, tais como: evitar picos de gastos ao final do exercício orçamentário; melhorar o planejamento de longo prazo; integrar o planejamento financeiro e estratégico; substituir o incrementalismo por uma abordagem mais estratégica de alocação dos recursos; e promover um padrão de gasto mais tranquilo por mitigar o “*use it or lose it*”.

Ademais, conforme explica este mesmo autor, o debate em torno do princípio da anualidade está ligado à perda da dotação autorizada com o término do exercício financeiro, pois, diante das incertezas das novas dotações que receberão, as entidades são forçadas a executar o máximo de recurso possível, já que a não execução, além de levar à perda da dotação atual, pode ocasionar a redução das dotações futuras, uma vez que no Brasil a elaboração do orçamento é incremental. Esse fenômeno foi denominado de *use it or lose it* – use-o ou perca-o (LIEBMAN; MAHONEY, 2010).

Para Luna (2018), a obediência ao princípio da anualidade tem como consequência a inscrição em Restos a Pagar. De acordo com a autora, caso o gestor não inicie a execução no mesmo exercício em que o orçamento foi aprovado, pode perder os créditos, nesse sentido os

Restos a Pagar permitem o transporte da dotação aprovada de um exercício para o outro, desde que a despesa tenha sido empenhada, o que promove a flexibilização no cumprimento do referido princípio.

Nesta mesma linha, Ribeiro (2010) argumenta que no Brasil, de acordo com o princípio da anualidade orçamentária, os créditos aprovados na LOA que não foram utilizados até o final do exercício, serão cancelados. No entanto, a forma encontrada para “flexibilizar” o princípio da anualidade orçamentária e garantir esses créditos, transportando-os para o ano seguinte, é realizar ao menos o primeiro estágio da execução da despesa, o empenho, e os inscrevendo em Restos a Pagar no final do exercício financeiro.

Para Ribeiro (2010), a relação da anualidade orçamentária e a eficiência no setor público está relacionada à vigência dos créditos orçamentários como principal elo da correlação positiva entre anualidade orçamentária e a concentração de gastos no final do ano, além da burocracia e a gestão fiscal, que também justificam a realização das despesas no último trimestre do ano.

Para Alves (2011), uma das consequências da aplicação rígida do princípio da anualidade no orçamento, que impede que as dotação não utilizadas sejam “carreadas” para o exercício seguinte, é a qualidade dos gastos realizados. Pois, observa-se ao final do exercício uma corrida para executar as dotações ainda não comprometidas, e muitas vezes esses gastos são de qualidade questionável, uma vez que, dado o curto espaço de tempo em que são executados, em alguns casos não são seguidos todos os trâmites licitatórios formais recomendados.

Para Santos (2010), os resíduos de valores orçamentários não utilizados caracterizam falhas no planejamento orçamentário, ou seja, houve uma previsão excessiva, superior à capacidade de execução da unidade gestora.

Para Souza (2016), um dos problemas que o princípio da anualidade traz à execução do orçamento é que ele impede que a dotação não executada seja levada para o ano seguinte, o que leva o gestor a executar a dotação orçamentária com o olhar mais voltado para o saldo do que para a eficiência do gasto. Nesse contexto, podem ser executadas despesas desnecessárias ou não planejadas, com o único objetivo de não perder o orçamento já aprovado. Esta dinâmica é aplicada, principalmente, nos últimos meses do exercício.

Por outro lado, há que se considerar que a possibilidade de inscrição dos recursos em Restos a Pagar pode ser vista como oportunidade para que o gestor possa alcançar os resultados planejados para a política pública, tendo em vista que para algumas despesas não é

possível a realização de todos os estágios da execução dentro do exercício financeiro, principalmente no caso dos investimentos que possuem uma dinâmica própria e são dependentes de processos licitatórios, apresentação de projetos e outros. Para esses casos, a flexibilização do princípio da anualidade se traduz em benefícios, pois propicia um tempo maior para concretização do resultado esperado para a política pública.

### 2.3 Marco Legal dos Restos a Pagar

A essência dos Restos a Pagar no Brasil foi tratada no remoto Código de Contabilidade Pública da União – Decreto 4.536, de 28 de janeiro de 1922 - o qual dispunha que as despesas empenhadas e não pagas dentro do ano financeiro, seriam pagas conforme processo específico para dívidas de exercícios findos, (LUNA, 2018).

Com o advento da Lei nº 4.320, de 31 de dezembro de 1964, que estabelece as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, surgiu no ordenamento jurídico brasileiro o conceito de Restos a Pagar, conforme preconiza o art. 36:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas.

Parágrafo único. Os empenhos que sorvem a conta de créditos com vigência plurienal, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

O Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, também trata dos restos a pagar:

Art. 76. Caberá ao Inspetor Geral de Finanças ou autoridade delegada autorizar a inscrição de despesas na conta "Restos a Pagar" (Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 ) [...]

Parágrafo Único. As despesas inscritas na conta de "Restos a Pagar" serão liquidadas quando do recebimento do material, da execução da obra ou da prestação do serviço [...]

O Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, pormenorizou, ainda mais, o conceito de Restos a Pagar:

Art . 67. Considerem-se Restos a Pagar as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas (Lei nº 4.320/64, art. 36).

§ 1º Entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas [...]



§ 2º O registro dos Restos a Pagar far-se-á por exercício e por credor.

O Decreto nº 93.872/86 prevê também, em seus artigos 69 e 70:

Art.. 69. Após o cancelamento da inscrição da despesa como Restos a Pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta de dotação destinada a despesas de exercícios anteriores.

Art.. 70. Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar (CCB art. 178, § 10, VI)

De acordo com o Decreto nº 93.872/1986 os restos a pagar com prescrição interrompida referem-se as despesas cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas permanece vigente o direito do credor.

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e que ficou conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), regulamenta o Art. 163 da Constituição Federal de 1988, sendo considerada um marco para as finanças públicas no Brasil, pois além de mudar a cultura na gestão dos recursos públicos, vincula e obriga o gestor a ter constante cautela em relação aos compromissos presentes e futuros, inclusive àqueles que eventualmente venham a se tornar RAP, dando destaque às despesas contraídas e cujos objetos não tenham sido entregues e/ou executados, (FRANÇA, 2017), conforme se pode observar na LRF:

Art. 1º, [...]

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, [...], concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

[...]

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no Art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Pela leitura dos normativos que disciplinam os restos a pagar, percebe-se que ao longo dos anos o Art. 68 do citado Decreto vem sofrendo diversas atualizações. O Decreto nº 7.654, de 23 de dezembro de 2011, definiu condições para inscrição das despesas públicas em restos a pagar no encerramento do exercício financeiro. Assim, foram incluídos vários parágrafos ao Decreto nº 93.872/86, os quais criaram exigências e flexibilidades significativas para inscrição dos restos a pagar no encerramento do exercício financeiro.

Destaca-se que o Decreto nº 7.654/2011 excepcionalizou as regras nos casos de Restos a pagar para as despesas do Ministério da Saúde, o que é relevante para este trabalho, que tem como fulcro analisar os Restos a Pagar da Unidade Orçamentária 36901, Fundo Nacional de Saúde, do Ministério da Saúde.

Art. 68. A inscrição de despesas como restos a pagar no encerramento do exercício financeiro de emissão da Nota de Empenho depende da observância das condições estabelecidas neste Decreto para empenho e liquidação da despesa.

§ 1º A inscrição prevista no caput como restos a pagar não processados fica condicionada à indicação pelo ordenador de despesas. (...)  
(...)  
§ 3º Não serão objeto de bloqueio os restos a pagar não processados relativos às despesas: (...)  
I - do Ministério da Saúde; (...)  
II - decorrentes de emendas individuais impositivas discriminadas com identificador de resultado primário 6, cujos empenhos tenham sido emitidos a partir do exercício financeiro de 2016.

Além das despesas do Ministério da Saúde, também foram objeto de exceção as despesas do Ministério da Educação financiadas com recursos da Manutenção e Desenvolvimento do Ensino, as relativas ao Programa de Aceleração do Crescimento e as despesas relacionadas às Emendas Parlamentares impositivas.

A Lei Complementar 141, de 13 de janeiro de 2012, regulamenta de forma complementar a questão dos Restos a Pagar para apuração da aplicação do percentual mínimo constitucional para as Ações e Serviços Públicos de Saúde.

Art. 24. Para efeito de cálculo dos recursos mínimos a que se refere esta Lei Complementar, serão consideradas:  
(...)  
II - as despesas empenhadas e não liquidadas, inscritas em Restos a Pagar até o limite das disponibilidades de caixa ao final do exercício, consolidadas no Fundo de Saúde.  
§ 1º A disponibilidade de caixa vinculada aos Restos a Pagar, considerados para fins do mínimo na forma do inciso II do caput e posteriormente cancelados ou prescritos, deverá ser, necessariamente, aplicada em ações e serviços públicos de saúde.  
§ 2º Na hipótese prevista no § 1º, a disponibilidade deverá ser efetivamente aplicada em ações e serviços públicos de saúde até o término do exercício seguinte ao do cancelamento ou da prescrição dos respectivos Restos a Pagar, (...), sem prejuízo do percentual mínimo a ser aplicado no exercício correspondente.

Em 30 de junho de 2017, foi publicado o Decreto nº 9.086 que prorrogou de ofício a vigência dos instrumentos de transferência voluntária, excepcionalmente, para 14 de novembro de 2020.

O Art. 68 do Decreto nº 7.654, de 23 de janeiro de 2011 foi alterado pelo Decreto nº 9.428, de 28 de junho de 2018. A partir de então, permanecem como exceção apenas as despesas do Ministério da Saúde e as decorrentes de emendas individuais impositivas discriminadas com identificador de resultado primário 6, cujos empenhos tenham sido emitidos a partir do exercício financeiro de 2016.

Por fim, o Decreto nº 10.315, de 06 de abril de 2020, prorrogou de ofício a vigência de instrumentos e o prazo para bloqueio dos restos a pagar de transferências voluntárias, inscritos no exercício de 2018, cujos recursos sejam aplicados de forma descentralizada, por meio de transferências aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios ou às instituições privadas sem fins lucrativos, prorrogando, excepcionalmente, para 14 de novembro de 2020. Pela legislação anterior, o prazo para o bloqueio desses pagamentos seria 30 de junho do segundo ano subsequente ao de sua inscrição.

## **2.4 Restos a Pagar**

Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas, estando a sua execução condicionada aos limites fixados à conta das fontes de recursos correspondentes, com base na legislação vigente.

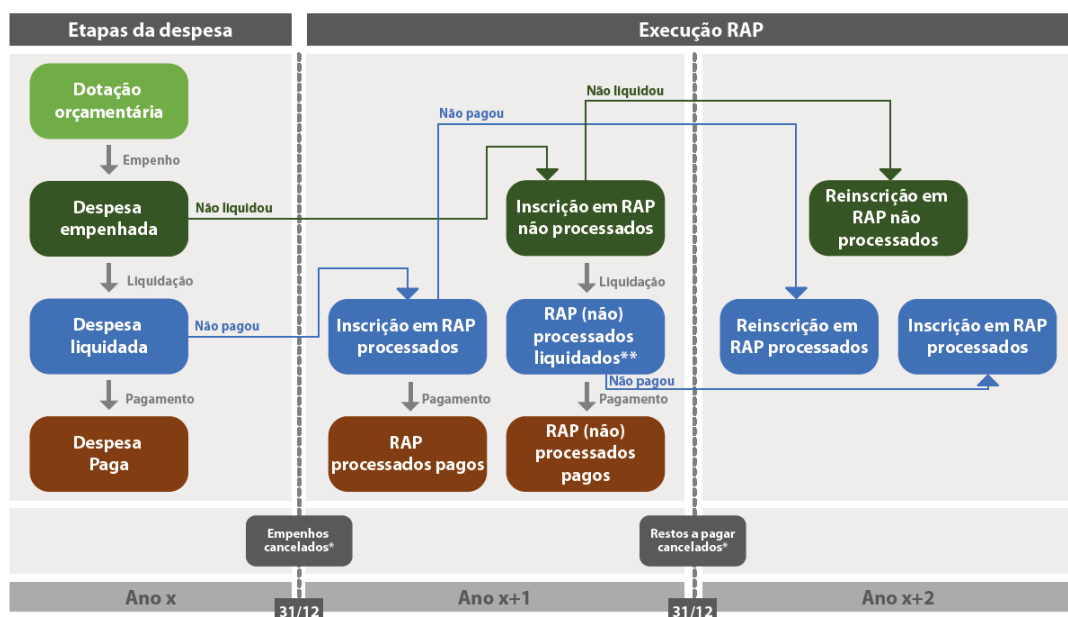
O conceito de Restos a Pagar está ligado aos estágios da Despesa Pública, representados pelo Empenho, Liquidação e Pagamento. Assim, de acordo com a Lei 4.320/1964, pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente empenhadas. Sendo que, as despesas não pagas no mesmo exercício financeiro de seu empenho são inscritas em restos a pagar, os quais são classificados como processados e não processados.

Consideram-se como processados os Restos a Pagar (RPP) das despesas legalmente empenhadas cujo objeto de empenho já foi recebido, ou seja, aquelas cujo 2º estágio da despesa (liquidação) já ocorreu, a obrigação do fornecedor perante a Administração Pública já foi verificada. Restos a Pagar não processados (despesas a liquidar ou em liquidação), são aqueles derivados de despesas legalmente empenhadas que não foram liquidadas e nem pagas até 31 de dezembro do mesmo exercício, ou seja, ainda não houve a verificação do direito adquirido pelo credor, ficando pendentes os estágios de liquidação e pagamento da despesa.

Em geral, os valores inscritos em Restos a Pagar não Processados (RPNP) se caracterizam por não ter ocorrido o fato gerador do direito do credor. Essa dinâmica prejudica

a execução do orçamento público, pois representam despesas que não foram realizadas e consequentemente os objetivos a ela atrelados ainda não se materializaram, ou seja, há o comprometimento do orçamento vigente com fatos que somente ocorrerão em exercícios futuros, infringindo frontalmente princípios orçamentários como os da Unidade, Universalidade e principalmente da Anualidade. A Figura 1 ilustra o fluxo do processo relacionado aos RAP.

Figura 1 – Fluxograma de restos a pagar



Fonte: Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar, Tesouro Nacional (2020).

\* No encerramento do exercício os empenhos não inscritos ou não reinscritos pelos gestores são cancelados.

\*\* O processamento da despesa, inclusive de restos a pagar, está associado à etapa de liquidação. No entanto, para fins gerenciais, quando um RAP não processado é liquidado e pago no mesmo exercício, mantém-se a nomenclatura de “RAP não processado”, uma vez que a nomenclatura do RAP é vinculada ao momento de sua inscrição. Por sua vez, quando há apenas sua liquidação, sem pagamento no mesmo exercício, o referido RAP é inscrito no ano posterior como RAP processado.

A execução dos Restos a pagar está condicionada aos limites fixados à conta das fontes de recursos correspondentes, com base na legislação vigente, e a continuidade dos estágios da execução dessas despesas ocorre nos exercícios subsequentes, devendo ser controlados em contas de natureza de informação orçamentária específicas, conforme prevê o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2019).

Essa dinâmica, além de ferir o princípio da anualidade, na prática cria para a administração orçamentos públicos paralelos que concorrem com o orçamento do ano que

está sendo executado, considerando que a fonte de recursos é a mesma, violando inclusive outros preceitos.

Sobre esse aspecto, Souza (2016) pondera que os restos a pagar implicam na qualidade dos gastos públicos, gerando uma espécie de “orçamento paralelo”, pois a sua inscrição ao longo dos anos passou a implicar na assunção de obrigações em volume superior a capacidade de pagamento, o que tem resultado, conseqüentemente, em uma das formas de financiamento do setor público, acarretando o comprometimento de receitas futuras e a imobilização dos governos no início de cada exercício financeiro.

Quando da elaboração da Constituição de 1988 já havia uma preocupação em relação ao cumprimento dos restos a pagar e com os limites das programações. Esperava-se que os instrumentos de planejamento fossem integrados e produzissem melhores resultados, contudo, ainda hoje, percebe-se um descolamento do que foi planejado no PPA e o processo de elaboração da PLOA.

Nesse sentido, alguns autores apontam que o modelo de Orçamento Incremental adotado no Brasil gera um ciclo vicioso na elaboração, pois apenas repete a lógica de execução dos anos anteriores sem repensar o planejamento e uma possível mudança de rumo.

Luna (2018) aponta que os Restos a Pagar contrariam dois princípios: o princípio contábil da competência, uma vez que, no caso dos RPNP, existe o registro de uma obrigação (despesa) resultante de bens ou serviços que ainda nem foram realizados; e, também, o princípio orçamentário da anualidade, reduzindo a rigidez e flexibilizando a execução do orçamento em mais de um exercício financeiro, (CARVALHO, 2011).

De acordo com Aquino e Azevedo (2017) o estoque de restos a pagar é apontado como crítico em diversos países, e seu recorrente uso pode indicar ineficiência na regulação em uma das fases do ciclo financeiro.

Alves (2012) observa o crescimento dos Restos a pagar através do “*float*” (flutuação), que é a diferença entre o valor das despesas primárias inscritas em Restos a Pagar no final do ano e o valor dos Restos a Pagar que são pagos e cancelados no exercício financeiro. Se as inscrições são sempre superiores aos pagamentos e cancelamentos, aumenta-se o estoque de Restos a Pagar.

Luna (2018) ressalta que a prática de reinscrever Restos a Pagar quando não executados no ano subsequente de sua inscrição, possibilita também o acúmulo de saldo nessa rubrica, causando seu crescimento como uma “bola de neve”.

Foram identificados na literatura alguns motivos que podem contribuir para o estoque de restos a pagar. Entende-se por motivos, aspectos que influenciam a tomada de decisão dos gestores responsáveis pelo processo de execução da despesa, no sentido de inscrever ou não RPNP, (CAVALCANTI, 2018)

Dentre os motivos identificados, listamos a seguir aqueles que foram citados com maior frequência na pesquisa documental e bibliográfica:

Quadro 1 – Motivos para Inscrição de Restos a Pagar identificados na pesquisa documental

Motivos	Autores
Contingenciamento orçamentário	Santos, 2010; Alves, 2011 e 2012; Aquino e Azevedo, 2017; Luna, 2018
Programação de limites de pagamentos	Santos, 2010; Alves, 2011 e 2012; Aquino e Azevedo, 2017; Luna, 2018
Descompasso entre dotações orçamentárias e disponibilidades financeiras	Alves, 2012; Cavalcanti, 2018; Luna, 2018
“trade-off” entre o pagamento de despesas do orçamento vigente e o pagamento de despesas de orçamentos pretéritos	Alves, 2012
Interesse do gestor em “não perder” o orçamento em vigor ou ver reduzido seu orçamento futuro, denominado de “ <i>use it or lose it</i> ”	Carvalho, 2014; Luna, 2018
Falta de planejamento das unidades	Alves, 2011; Souza, 2016; Luna, 2018
Descentralização da execução de despesas para Estados e Municípios	Santos, 2010; Cavalcanti, 2018; Vieira e Santos, 2018
Execução de despesas decorrentes de emendas parlamentares	Cavalcanti, 2018
Tentativa de garantir recursos para o período de antevigência da próxima Lei Orçamentária Anual	Cavalcanti, 2018
Tentativa de empenho integral de despesas de cunho plurianual	Alves, 2012
Imprevisibilidade na execução de obras	Cavalcanti, 2018
Oposição entre o regime contábil de caixa e competência, em especial para despesas obrigatórias	Cavalcanti, 2018
Postergação do pagamento para cumprir a meta de resultado fiscal	Alves, 2011;) Aquino e Azevedo, 2017; Cavalcanti, 2018; Luna, 2018

Fonte: Elaboração própria

Conforme explica Alves (2011) o contingenciamento orçamentário afeta principalmente as despesas primárias discricionárias, ou seja, os gastos com investimentos e custeio em geral.

De acordo com o TCU (2009) o contingenciamento e a programação financeira no primeiro semestre afetam, principalmente, as despesas do Orçamento corrente, pois as cotas financeiras liberadas se prestam prioritariamente a pagar as pendências dos exercícios anteriores conforme segue:

Ao que parece, os contingenciamentos efetuados durante o primeiro semestre estão fortemente relacionados à necessidade de honrar os compromissos assumidos mediante o registro de restos a pagar processados (liquidados). [...] é possível inferir que grande parte da execução de despesas primárias discricionárias do orçamento corrente sejam afetadas pelo término da execução de gastos referentes a exercícios encerrados (BRASIL, 2009, p. 150)

Conforme explica Santos (2010), os orçamentos refletem o planejamento do órgão e o resultado das metas estabelecidas, para um determinado período de tempo, podem indicar a qualidade da atuação do gestor público. Contudo, é importante observar que o agente público possui um grau limitado de gerenciamento sobre o orçamento para ele disponibilizado. Como exemplo dessa limitação, pode ser citada a liberação tardia dos recursos orçamentários. Pois, a exiguidade de tempo pode ter grande influência sobre a inscrição de valores em Restos a Pagar.

Em outros termos, as liberações ocorridas no segundo semestre dos exercícios financeiros interferem fortemente no volume de inscrição de recursos em Restos a Pagar não Processados, pois o grau de gerenciamento é reduzido pela não disponibilização tempestiva das dotações orçamentárias aos gestores públicos em nível de unidade gestora (SANTOS, 2010).

Furiatti (2011) considera os restos a pagar não-processados como elemento de postergação das despesas, pois o incremento da inscrição dos restos a pagar não-processados no mínimo, é fonte de inconsistência do resultado primário, podendo deteriorar o regular funcionamento da programação financeira do ano seguinte.

Ainda de acordo com este autor, dada a discricionariedade de parcela do Orçamento brasileiro, o qual não se obriga a execução de todas as despesas, a inscrição em Restos a Pagar tem criado na prática um orçamento paralelo, o que pode comprometer o controle e a transparência na execução dessas despesas.

Nesse sentido, Aquino e Azevedo (2017) argumentam que o crescimento das despesas inscritas em Restos a Pagar reforça a perda da credibilidade orçamentária, além de comprometer a transparência do processo orçamentário, entre outros óbices.



### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 Métodos e Técnicas de Pesquisa**

A pesquisa científica é a realização de um estudo planejado, sendo o método de abordagem do problema o que caracteriza o aspecto científico da investigação. Sua finalidade é descobrir respostas para questões mediante a aplicação do método científico, de forma bem simples é procurar respostas para indagações propostas (PRODANOV, 2013).

Para Gil (1999, p.42), a pesquisa tem um caráter pragmático, é um “processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”.

Segundo Lakatos e Marconi (2003, p. 157), a pesquisa pode ser considerada “um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais.”

Segundo Prodanov (2013, p. 126) “Método científico é o conjunto de processos ou operações mentais que devemos empregar na investigação. É a linha de raciocínio adotada no processo de pesquisa”.

Assim, “método científico é o conjunto de processos ou operações mentais que se devem empregar na investigação. É a linha de raciocínio adotada no processo de pesquisa. Os métodos que fornecem as bases lógicas à investigação são: dedutivo, indutivo, hipotético-dedutivo, dialético e fenomenológico” (GIL, 1999; LAKATOS; MARCONI, 1993)”.

#### **3.2 Tipo e descrição geral da pesquisa**

Este estudo caracteriza-se como dedutivo, pois faz a análise de um objeto, os Restos a Pagar, assunto relacionado à execução orçamentária da função Saúde, o qual tem relação direta com o objetivo geral definido.

Trata-se de um estudo descritivo, com abordagem qualitativa, que será realizado a partir da análise de conteúdo das informações obtidas por meio de pesquisa documental e bibliográfica, além de consultas a dados de execução orçamentária, disponibilizados no sistema do Governo Federal SIOP e do Poder Legislativo (SIGA Brasil), a pesquisa abrangerá o período relativo aos exercícios financeiros de 2016 a 2019.

### 3.3 Instrumentos de Pesquisa

Quanto ao procedimento técnico foram utilizados os instrumentos de documentação indireta: Pesquisa bibliográfica e Pesquisa documental. Na pesquisa bibliográfica foram examinadas publicações, artigos, livros, teses e monografias. Na pesquisa documental foram examinados materiais que ainda não receberam tratamento analítico, conforme orienta Prodanov (2013), tais como: dados extraídos diretamente dos Sistemas SIOP e SIGA Brasil, Acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU), além de relatórios publicados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), e outros órgãos governamentais.

### 3.4 Procedimentos de coleta e análise de dados

A estrutura orçamentária do Ministério da Saúde está organizada de acordo com a Classificação Institucional em duas categorias distintas: Órgão e Unidade Orçamentária (UO), como Órgão superior o Ministério da Saúde possui 06 Unidades Orçamentárias. Esta classificação reflete a estrutura de alocação dos Créditos orçamentários, conforme se pode observar no quadro a seguir:

Quadro 2 - Classificação Institucional

Órgão: 36000 – Ministério da Saúde	
36201	Fundação Oswaldo Cruz
36210	Hospital Nossa Senhora da Conceição S.A. – CONCEIÇÃO
36211	Fundação Nacional de Saúde
36212	Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA
36213	Agência Nacional de Saúde Suplementar – ANS
36901	Fundo Nacional de Saúde

Fonte: SIOP, em 12/09/2020

O objeto deste estudo é a Unidade Orçamentária 36901 – Fundo Nacional de Saúde, por ser a detentora do maior orçamento e do maior volume de recursos inscritos em Restos a Pagar. A organização da execução orçamentária e financeira da UO 36901 difere dos demais Órgãos do Poder Executivo por possuir uma Unidade Orçamentária e uma Unidade Gestora (UG) que atuam como centralizadoras do processo de execução, orçamentária e financeira.

O orçamento do Ministério da Saúde está distribuído entre as suas UOS de acordo com a Classificação Institucional, sendo as demais despesas executadas pela Unidade Gestora

257001- Fundo Nacional de Saúde que é responsável pelo empenho, liquidação, pagamento e pela realização das transferências Fundo a Fundo.

Conforme delimitado anteriormente os dados levantados da UO 36901 – Fundo Nacional de Saúde serão apresentados e analisados da seguinte forma:

Inicialmente serão apresentadas as informações relativas ao orçamento autorizado (Lei + créditos) para cada exercício em comparação com os valores inscritos e reinscritos em restos a pagar processados e não processados com o objetivo de confirmar se no decorrer da série histórica os saldos dessas contas estão aumentando o volume do estoque de restos a pagar da Unidade, o que pode contribuir para o acúmulo de saldos orçamentários a executar, com vistas a avaliar a representatividade e a dinâmica dos restos a pagar.

Em seguida, serão apresentados os valores de inscrição e pagamento dos Restos a Pagar em cada exercício com o objetivo de avaliar o “float”<sup>2</sup> do período e a possível existência de um orçamento paralelo que concorre com o orçamento do ano. Nesse estudo não serão avaliados os cancelamentos dos saldos inscritos em restos a pagar e seu impacto na implementação das políticas públicas e seus resultados.

Os dados quantitativos desta pesquisa foram coletados do Sistema SIGA Brasil e do Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP), para cada exercício, utilizando-se como filtro a UO 36901 (FNS). Foram efetuadas consultas nesses sistemas e estabelecidas categorias (consolidação de valores e de classes de informações) para investigar as implicações dos Restos a Pagar na dinâmica orçamentária da UO 36901.

Para esse estudo foram analisados a execução de restos a pagar de empenhos de 2016 e a execução de RAP nos exercícios de 2017, 2018 e 2019, e assim sucessivamente. Conforme explica Piola et al (2016), para verificar os dados de restos a pagar deve-se consultar as informações de exercícios subsequentes aos do empenho da despesa, até que a próxima LOA não apresente valores de execução de RAPs relativos ao ano do empenho.

Nas extrações dos dados nos Sistemas SIOP e Siga Brasil foram utilizados para pesquisa o ano exercício e o ano referência, o primeiro refere-se às informações das inscrições e reinscrições, ao passo que o ano referência informa o ano de origem do empenho da despesa.

---

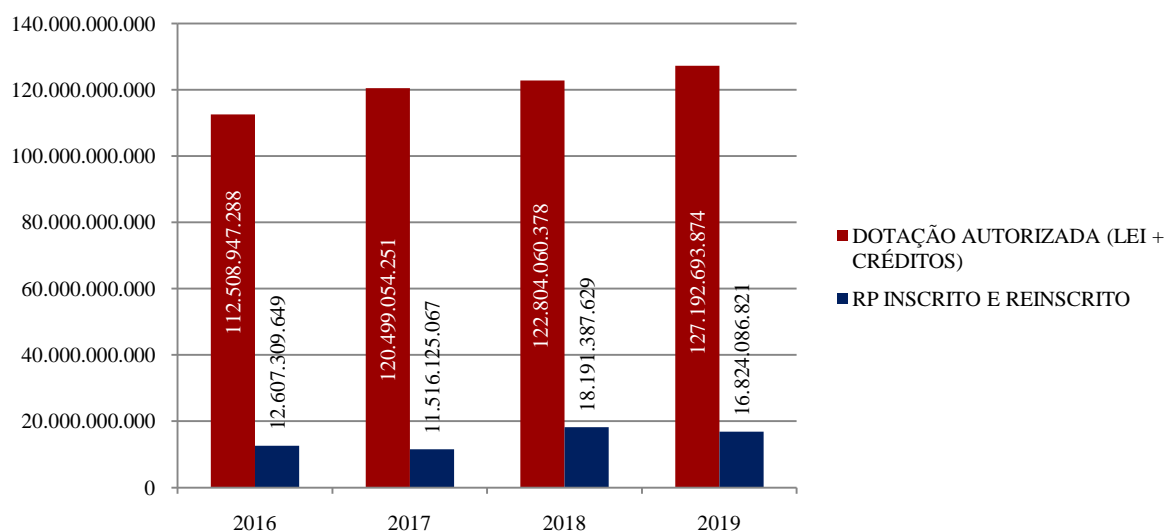
<sup>2</sup> “Float”, diz-se da diferença entre os valores dos Restos a Pagar pagos durante o exercício e das inscrições de Restos a Pagar no final do ano. Se as inscrições forem superiores aos pagamentos, aumenta-se o estoque de Restos a Pagar, que passarão a concorrer com o orçamento do ano seguinte.

## 4 ANÁLISE DE DADOS

### 4.1 Representatividade do total de Restos a Pagar inscritos e reinscritos

Com vistas a verificar o comportamento dos restos a pagar no âmbito do Fundo Nacional de Saúde, foi realizada a comparação entre os valores das dotações orçamentárias fixadas inicialmente na Lei Orçamentária Anual (LOA), mais os créditos adicionais autorizados durante o exercício, ou seja, a Dotação Autorizada com o volume de despesas inscritas e reinscritas em Restos a Pagar no período de 2016 a 2019. O resultado obtido está no Gráfico 01, a seguir:

Gráfico 1 - Comparativo entre a Lei Orçamentária Anual (LOA) e Restos a Pagar



Fonte: SIGA Brasil, dados extraídos em 02/10/2020 (elaboração própria)

Ao observarmos os valores nominais da dotação autorizada ao longo dos exercícios de 2016 a 2019 podemos, inicialmente, considerar que o valor do orçamento esteve em contínuo crescimento, contudo nesta análise não foi avaliado se a alteração na metodologia de cálculo dos recursos para a saúde a partir da vigência do Novo Regime Fiscal (NRF) ocasionou perdas ou ganhos para o setor. Quanto ao comportamento dos restos a pagar, observa-se uma variação nos saldos inscritos, contudo há uma tendência errática crescente ao longo dos períodos analisados. Sobre o NRF, cabe observar o seguinte:

“Art. 105. Na vigência do Novo Regime Fiscal, as aplicações mínimas em ações e serviços públicos de saúde e em manutenção e desenvolvimento do ensino

equivalerão: I - no exercício de 2017, às aplicações mínimas calculadas nos termos do inciso I do § 2º do art. 198 e do caput do art. 212, da Constituição Federal; e II - nos exercícios posteriores, aos valores calculados para as aplicações mínimas do exercício imediatamente anterior, corrigidos na forma estabelecida pelo inciso II do § 1º do art. 102 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

A tabela 1 apresenta de forma consolidada o volume de restos a pagar nos exercícios financeiros de 2016 a 2019, bem como a variação percentual em relação a Dotação Autorizada por ano. Os valores incluem os montantes inscritos em restos a pagar processados e não processados, bem como o montante reinscrito referente às prorrogações das despesas inscritas em restos a pagar.

**Tabela 1** - Variação percentual dos Restos a Pagar em relação à Dotação Autorizada

ANO	DOTAÇÃO AUTORIZADA (LEI + CRÉDITO)	RESTOS A PAGAR INSCRITO E REINSCRITO	% SOBRE DOTAÇÃO AUTORIZADA
2016	112.508.947.288	12.607.309.649	11%
2017	120.499.054.251	11.516.125.067	10%
2018	122.804.060.378	18.191.387.629	15%
2019	127.192.693.874	16.824.086.821	13%

Fonte: SIOP, dados extraídos em out/2020 (elaboração própria)

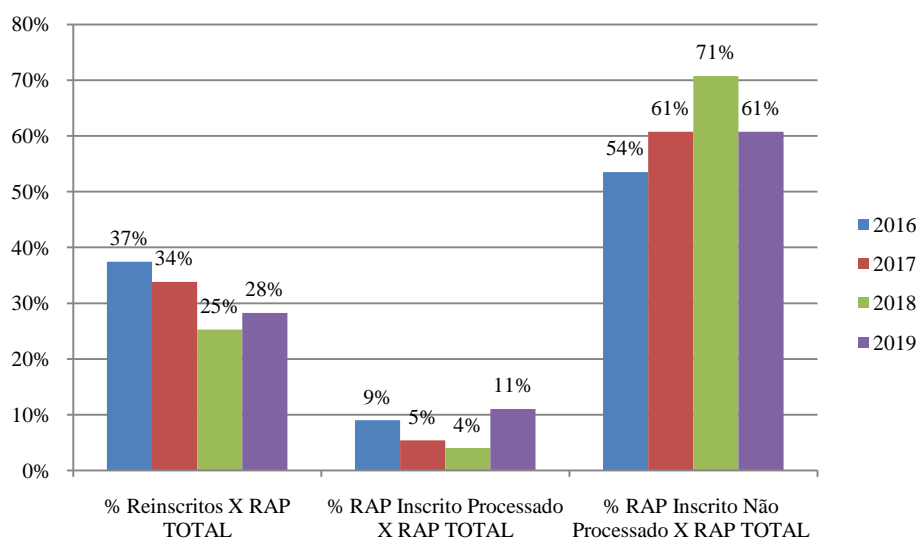
Podemos perceber que o volume de despesas empenhadas pendentes de pagamento tem variado ao longo dos quatro anos, porém são relativamente representativos quando comparado ao autorizado. Pois, com a exceção de 2017, estão sempre acima dos 10%, a média do período em pontos percentuais (p.p) foi de 12,25 ao ano. Em 2018, ano mais expressivo da série, o montante de R\$ 18,1 bilhões em restos a pagar foi 5% maior do que no ano anterior. Deste montante, R\$ 727 milhões (4%) referem-se a despesas já liquidadas (processadas) em 2018 e R\$ 4,5 bi correspondem a reinscrições de anos anteriores, ou seja, os restos a pagar que vem sucessivamente sendo prorrogados. Por fim, restam os Restos a Pagar não processados que sozinhos tem uma representatividade no montante de R\$ 12,8 bilhões, ou seja, 10 p.p em relação ao orçamento autorizado para o ano, ou seja, sequer os bens e/ou mercadorias foram entregues ou os serviços foram prestados.

#### 4.2 Dinâmica dos Restos a Pagar inscritos e reinscritos

Conforme anteriormente explicitado, compõe o montante de Restos a Pagar processados aquelas despesas que já passaram pelo estágio da liquidação, e no grupo dos Restos a Pagar não Processados configuram as despesas para as quais não ocorreu a liquidação da despesa, seja pelo não reconhecimento da entrega do produto, ou da prestação do serviço. O gráfico nº 2 apresenta o volume de despesas inscritas em Restos a Pagar Processados (RPP) e Não Processados (RPNP) e os montantes reinscritos no período de 2016 a 2019 a fim de avaliar o comportamento do estoque ao longo da série histórica.

Conforme entendimento da STN o estoque de um ano refere-se a inscrição de despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro somada a reinscrição de restos a pagar de anos anteriores.

Gráfico 2 – Avaliação do estoque de Restos a Pagar (Inscritos + Reinscritos) por exercício



Fonte: SIOP, dados extraídos em 02/10/2020 (elaboração própria)

Os percentuais apresentados demonstram a relação dos Restos a Pagar, Restos a Pagar Não Processados e Restos Pagar Reinscritos comparados com o volume total dos restos a pagar inscritos do período.

A apresentação em percentuais dos montantes dos restos a pagar processados, não processados e reinscritos permite concluir que o percentual dos valores dos Restos a Pagar Não Processados (despesas pendentes de liquidação e pagamento), no período, representa a grande parte do total dos restos a pagar inscritos, situação que evidencia o descumprimento do

princípio da anualidade orçamentária e em grande medida do princípio da competência contábil, por se tratar de despesas cujo fato gerador do direito do credor ainda não ocorreu. A constância de crescimento desses saldos pode contribuir também para o desequilíbrio das finanças públicas, no momento da execução desses saldos ao honrar os compromissos com os credores, pois concorre com a execução do orçamento aprovado para o ano.

Pela análise dos dados nominais, constantes da Tabela 2, percebe-se também que ao longo da série histórica há certa constância dos montantes reinscritos em Restos a Pagar, a média do período é de R\$ 4,4 bi (a.a.). O volume total dos restos a pagar inscritos e reinscritos no período somou cerca de R\$ 59 bilhões. Do montante inscrito cerca de 7% são de restos a pagar processados, 62% referem-se a restos a pagar não processados e cerca de 30% de restos a pagar de exercícios anteriores.

Durante o levantamento da pesquisa documental e bibliográfica foram identificados alguns motivos mais recorrentes na literatura que podem nos auxiliar a identificar os motivos que levam aos montantes observados no gráfico anterior.

De acordo com Cavalcanti (2018) os RPP, dependem, prioritariamente, da disponibilidade de recursos financeiros para pagamento imediato, e caso não haja disponibilidade a legislação prevê sua inscrição automática para pagamento no ano seguinte. Por outro lado, para os RPNP (cuja liquidação não foi realizada), há grande margem de discricionariedade e participação ativa dos gestores no momento da inscrição das despesas, os quais devem fundamentar a postergação da liquidação e do pagamento. Para o autor esse grupo de RAP gera grande tensão entre a anualidade e a plurianualidade nas políticas públicas, pois abarcam projetos e atividades potencialmente não-concluídos.

A tabela a seguir apresenta a comparação do volume dos restos a pagar inscritos e reinscritos:

**Tabela 2** – Comparação do volume de restos a pagar inscritos e reinscritos – R\$ bilhões

ANO	REINSCRITOS	PROCESSADOS	NÃO PROCESSADOS	Total
2016	4,70	1,10	6,80	12,60
2017	3,90	0,60	7,00	11,50
2018	4,50	0,70	12,90	18,10
2019	4,80	1,80	10,20	16,80

Fonte: SIOP, dados extraídos em out/2020 (elaboração própria)

Conforme a **Tabela 2** pode-se inferir que o aumento do estoque de RAP em 2018 deve-se basicamente às novas inscrições, principalmente as relacionadas aos Restos a Pagar

não Processados. Trata-se, portanto, de crescimento do RAP decorrente de aumento do volume de despesas empenhadas em 2018 e não pagas no próprio ano, em comparação ao observado em 2017. Nesse sentido, destaca-se o aumento de R\$ 5 bilhões de restos a pagar referentes a novas inscrições, enquanto o volume de RAP reinscritos em 2018 foi maior em cerca de R\$ 700 milhões, se comparado ao que foi reinscrito em 2017.

Pode-se inferir também, que o expressivo valor do estoque de RAP em 2019, como no ano anterior, se deve às novas inscrições, observa-se que as reinscrições mantiveram tendência de crescimento, o que pode confirmar a hipótese de elevação dos estoques na série histórica objeto do estudo. Cabe ressaltar, que não estão sendo analisados os cancelamentos e os pagamentos, variáveis que podem alterar em alguma medida os resultados apresentados.

#### 4.3 Análise do *FLOAT* (Restos a Pagar Inscritos X Restos a Pagar Pagos)

Para Alves (2012) a avaliação sobre o estoque pode ser observada pelo aumento do “*float*”, que é a diferença entre os valores dos Restos a Pagar pagos durante o exercício e das inscrições de Restos a Pagar no final do ano, pois, se as inscrições forem superiores aos pagamentos, o estoque de Restos a Pagar tende a aumentar e esse estoque passa a concorrer com o orçamento do ano seguinte.

Nessa lógica, caso os limites da programação financeira dados pelo Decreto de Programação Financeira forem menores que os limites de empenho e pagamento do exercício, o orçamento empenhado será inscrito em Restos a Pagar, o que também concorre para o aumento das inscrições.

No que diz respeito aos dados de Restos a Pagar a tabela 3 apresenta os valores do *float*, que é a rolagem das despesas de um exercício para o seguinte, esses valores foram apurados subtraindo-se, do total de RAP (inscritos + reinscritos), o montante de RAP (pagos e cancelados) no exercício. Pode-se notar que entre 2016 e 2019 o “*float*” aumentou de R\$ 4,2 bilhões para R\$ 5,1 bilhões, porém é interessante notar nos valores nominais a tendência de crescimento que se mantém ao longo da série histórica analisada.

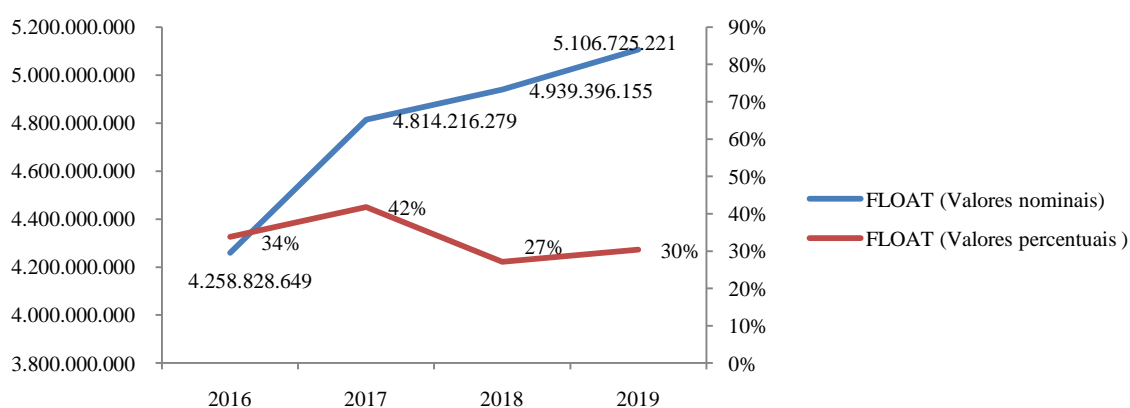


**Tabela 3** – “*FLOAT*” das despesas orçamentárias

Exercício	TOTAL RAPP e RAPNP (inscritos + reinscritos)	RAP Pagos (Processados e Não Processados)	RAP Cancelados (Processados e Não Processados)	<i>Float</i> (RAP Inscritos + Reinscritos) – (RAP Pagos + Cancelados)	% <i>FLOAT</i> X Total (inscritos e reinscritos)
2016	12.607.309.648,90	7.673.351.876,32	675.129.123,82	4.258.828.648,76	34%
2017	11.516.125.066,55	5.942.250.581,52	759.658.206,43	4.814.216.278,60	42%
2018	18.191.387.629,07	11.595.905.703,48	1.656.085.771,00	4.939.396.154,59	27%
2019	16.824.086.821,16	10.897.334.733,80	820.026.866,41	5.106.725.220,95	30%

Fonte: SIOP, dados extraídos em out/2020 (elaboração própria)

Em contraste com os valores nominais, ao analisarmos o % do *float* em relação ao total dos saldos inscritos e reinscritos podemos observar uma variação errática em seu comportamento, a média do período equivale a 33%, o que ainda é um percentual significativo quando falamos em aumento de estoque, porém demonstra que a tendência tem variado e quando comparamos a 2017 verificamos uma alteração significativa do *float* nos anos seguintes, e para melhor. De todo modo, percebe-se um significativo estoque de RAP na UO 36901, pois as inscrições e reinscrições tem sido maiores do que a capacidade de pagamento dessas despesas, o que nos leva a inferir que existe a execução de um orçamento paralelo que concorre diretamente com a execução das despesas planejadas para o ano vigente. Essa dinâmica pode afetar inclusive a programação dos exercícios seguintes. O gráfico 3 demonstra que nominalmente o *float* vem aumento ao longo do tempo, porém o mesmo dado em percentuais demonstra um decréscimo ao longo do tempo.

**Gráfico 3** – *FLOAT* – Avaliação do estoque de Restos a Pagar

Fonte: SIOP, dados extraídos em 02/10/2020 (elaboração própria)

De acordo com Alves (2012) a concorrência entre o pagamento das despesas do orçamento corrente e dos orçamentos anteriores, empurra os créditos orçamentários correntes

para o exercício seguinte na forma de Restos a Pagar, o que põe em prática um ciclo de rolagem orçamentária por meio dos Restos a Pagar, de um exercício para o outro, até que sejam, finalmente, cancelados.

#### 4.4 Composição dos Restos a Pagar do FNS

Para tentar compreender quais são os motivos que tem levado a inscrição dos restos a pagar, principalmente dos Restos a pagar não processados, e se os motivos confirmam o que identificamos ser mais recorrente na literatura, foi necessário verificar qual a composição dessas despesas e ainda avaliar se a série histórica e as modalidades se mantêm ao longo dos anos, para tanto nesta análise foram considerados as despesas classificadas de acordo com o resultado primário, modalidade de aplicação e categoria econômica.

##### 4.4.1 – Restos a Pagar por Identificador de Resultado Primário

O identificador de resultado primário da despesa pública é de caráter indicativo e tem como finalidade auxiliar a apuração do resultado primário previsto na LDO, devendo constar no PLOA e na respectiva Lei em todos os GNDs, identificando, de acordo com a metodologia de cálculo das necessidades de financiamento, cujo demonstrativo constará em anexo à LOA. (MTO, 2019)

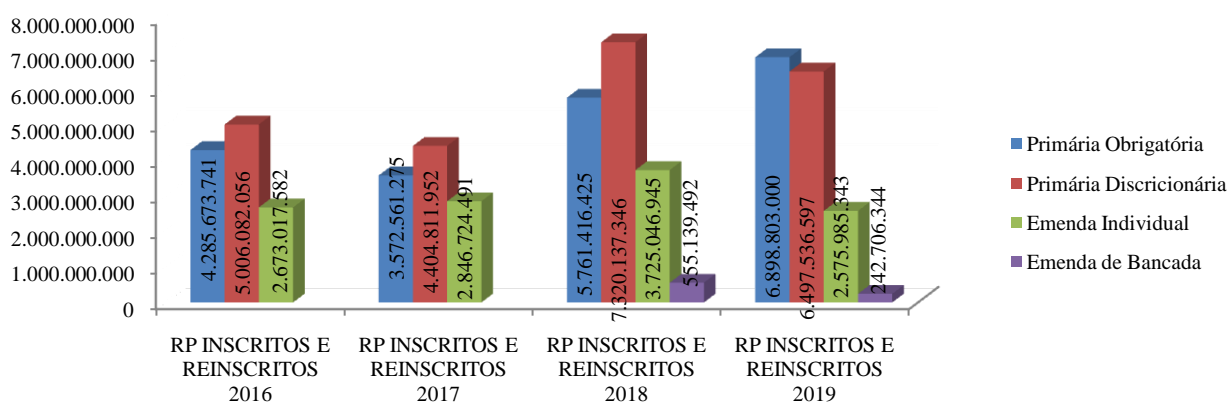
Quadro 3 – Classificação da Despesa por identificador de Resultado Primário

<b>CÓDIGO</b>	<b>DESCRIÇÃO DA DESPESA</b>
0	Financeira
1	Primária e considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo obrigatória quando constar do Anexo III*
2	Primária e considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo discricionária e não abrangida pelo PAC
3	Primária e considerada na apuração do resultado primário para cumprimento da meta, sendo discricionária e abrangida pelo PAC
6	Primária, decorrente de programações incluídas ou acrescidas por emendas individuais e de execução obrigatória nos termos do art. 166, § 9º e § 11, da Constituição Federal
7	Primária, decorrente de programações incluídas ou acrescidas por emendas de bancada estadual e de execução obrigatória nos termos do art. 68

Fonte: MTO 2019, excluídas as despesas do orçamento de Investimentos

O Gráfico 4 apresenta os valores acumulados dos Restos a pagar inscritos e reinscritos por exercício e por identificador de resultado primário, nesta análise não estão incluídas as despesas identificadas nos RP 0 e 3, pois foram considerados pouco representativos. Em relação ao RP 7 – Emendas de Bancada, os dados referem-se aos exercícios de 2018 e 2019, para os outros exercícios não há valores inscritos em RAP.

Gráfico 4 - Comparativo dos Restos a Pagar por Resultado Primário (acumulado ano)



Fonte: SIOP, dados extraídos em 02/10/2020 (elaboração própria)

Nesse Gráfico podemos perceber que o volume das inscrições está relacionado, principalmente, às despesas primárias discricionárias. No ano de 2019 há uma variação no padrão e as despesas primárias obrigatórias superam as discricionárias, o que pode estar relacionado ao cronograma de liberação de recursos do Tesouro Nacional, ou mesmo a possíveis atrasos na execução dos processos de aquisição e contratação de serviços pelo Ministério da Saúde, Secretarias Estaduais e Municipais de Saúde, que pode afetar as transferências que o órgão realiza ao longo do exercício financeiro.

Uma das hipóteses dessa pesquisa afirma que a inscrição em restos a pagar tem relação com o crescimento das Despesas Obrigatórias no âmbito da Saúde, haja vista que as despesas obrigatórias comprometem grande volume de recursos, e podem exercer forte influência na forma de execução das despesas discricionárias.

Para esclarecer isso, fez-se uma análise do percentual que representa os restos a pagar em relação à Dotação Autorizada dentro dos três grandes grupos de despesa (Obrigatória, Discricionária e Emenda Individual), como pode ser observado na tabela 4.

Tabela 4 – Variação dos Restos a Pagar em relação à Dotação autorizada por "RP"

ANO	RP	DOTAÇÃO AUTORIZADA	TOTAL RAP	REINSCRITOS	RPP	RPNP	% RAP total em relação ao autorizado
2016	1	90.267.398.168	4.285.673.741	607.051.802	684.219.271	2.994.402.668	5%
2016	2	15.808.586.887	5.006.082.056	2.319.350.110	439.681.225	2.247.050.720	32%
2016	6	4.567.589.366	2.673.017.582	1.176.895.969	10.995.285	1.485.126.328	59%
2017	1	94.271.070.310	3.572.561.275	731.256.997	215.769.142	2.625.535.136	4%
2017	2	18.585.760.898	4.404.811.952	1.867.569.126	399.861.361	2.137.381.466	24%
2017	6	4.679.029.585	2.846.724.491	879.746.582	4.831.260	1.962.146.649	61%
2018	1	95.653.873.079	5.761.416.425	701.604.890	409.911.605	4.649.899.930	6%
2018	2	20.376.560.959	7.320.137.346	1.949.765.090	311.746.806	5.058.625.451	36%
2018	6	4.769.986.429	3.725.046.945	1.272.309.085	6.282.254	2.446.455.606	78%
2018	7	817.868.587	555.139.492	0	0	555.139.492	68%
2019	0	1.039.367.399	120.000	0	0	120.000	0,012%
2019	1	98.214.484.347	6.898.803.000	253.601.466	1.301.716.464	5.343.485.070	7%
2019	2	20.845.285.394	6.497.536.597	2.033.702.071	541.326.826	3.922.507.699	31%
2019	6	5.237.729.791	2.575.985.343	1.695.408.607	8.754.429	871.822.307	49%
2019	7	1.840.270.243	242.706.344	182.514.014	0	60.192.330	13%

Fonte: SIOP, dados extraídos em out/2020 (elaboração própria)

No que diz respeito às despesas classificadas como obrigatórias elas representam cerca de 80% do orçamento total da unidade 36901, os valores inscritos em Restos a Pagar representam na média 5,5% do orçamento autorizado, e muitas vezes as inscrições em restos a pagar processados decorrem da impossibilidade de realizar o pagamento das despesas liquidadas por se tratar de pagamento por competências, pois não é possível efetuar o empenho, liquidação e pagamento da competência de dezembro dentro do mesmo mês, o que leva à inscrição de RPP, boa parte dos restos a pagar processados é pago já no início do exercício seguinte.

No que concerne às despesas discricionárias e as despesas oriundas de emendas parlamentares impositivas, observa-se que essas possuem muito mais representatividade no volume das despesas inscritas em restos a pagar quando comparadas ao orçamento autorizado. No tocante às emendas parlamentares, sua execução orçamentária e financeira passou a ser obrigatória a partir da Emenda Constitucional nº 86, de 2015. Esta Emenda também definiu que 1,2% da despesa pública (referente à receita corrente líquida do ano anterior) seria indicada pelos parlamentares por meio de emendas individuais ou de bancada sendo 0,6% destinado obrigatoriamente para a Saúde.

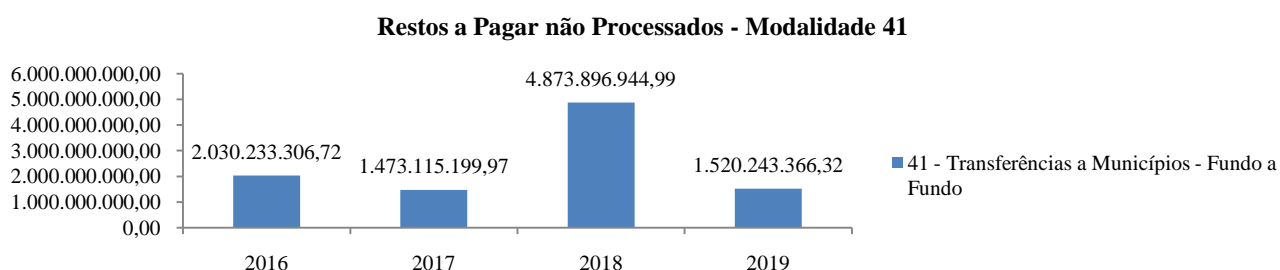
Da observação dos dados, verifica-se que em 2018 as despesas discricionárias tiveram cerca de 36% do orçamento aprovado inscrito em RAP (Inscritos e Reinscritos), já as despesas oriundas de Emendas Parlamentares (individuais e de bancada), se caracterizam ao longo da série histórica por uma baixa execução, que repercutiu em 78% do orçamento autorizado inscrito nas contas de restos a pagar, estão nesses grupos as despesas relativas aos investimentos e também as realizadas por meio de transferências de recursos fundo a fundo, que possuem uma dinâmica própria e, em regra, sua execução não coincide com o exercício financeiro, o que pode, em parte, esclarecer o volume de saldos inscritos e reinscritos em Restos a Pagar.

Por fim, esses resultados sugerem que o processo de execução das despesas obrigatórias interfere na execução das demais despesas, se considerarmos os limites de empenho e pagamento definidos no Decreto de Programação Financeira ao qual os órgãos estão vinculados.

#### 4.1.2 Restos a Pagar por Modalidade de Aplicação

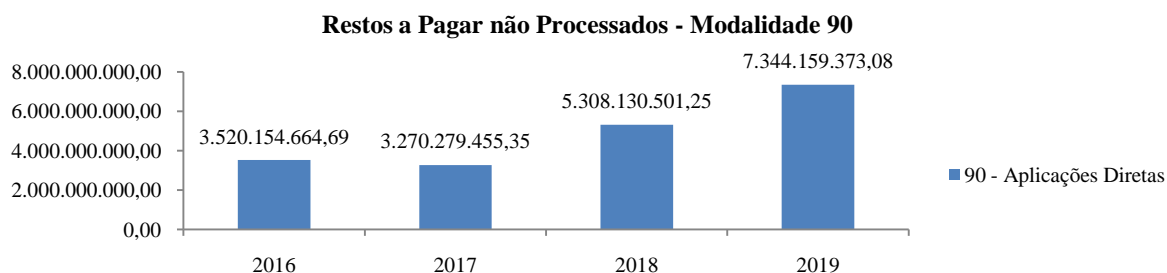
Quanto à modalidade de aplicação, o maior volume de Restos a Pagar não processados na série histórica foi observado nas modalidade 41 (Transferências a Municípios – Fundo a Fundo) e na modalidade 90 (Aplicação Direta). Em 2018 os restos a pagar não processados representaram na modalidade 41 cerca de 70%, enquanto a modalidade 90 respondeu por 83% das inscrições, como pode ser verificado nos gráficos 5 e 6.

Gráfico 5 – Restos a Pagar por Modalidade de Aplicação (Transferências a Municípios)



Fonte: SIOP, dados extraídos em 08/10/2020 (elaboração própria)

Gráfico 6 – Restos a Pagar por Modalidade de Aplicação (Aplicações Diretas)



Fonte: SIOP, dados extraídos em 08/10/2020 (elaboração própria)

No conjunto dos anos, a média dos valores inscritos em Restos a Pagar não processados na modalidade 41 correspondeu a 51%, enquanto na modalidade 90 chegou a 70%, essa situação pode estar relacionada a atrasos ou ineficiência na execução dos processos de aquisição e contratação de serviços pelo MS ou pelos entes subnacionais, que tem reflexos nas transferências realizadas pelo órgão.

#### 4.1.3 Restos a Pagar por Categoria Econômica da Despesa

Para melhor análise acerca da composição dos RAP a tabela 5 demonstra o volume dos restos a pagar por categoria econômica da despesa, os dados estão organizados por grupo de natureza da despesa: GND 3 - Outras Despesas Correntes e GND 4 – Investimentos, e apresentam a variação percentual entre as inscrições por ano e por tipo de RAP, Restos a Pagar Reinscritos e Restos a Pagar não Processados, não foram considerados nas análises os dados dos grupos 1 – Pessoal e Encargos sociais, e 5 – Inversões Financeiras, por serem pouco representativos.

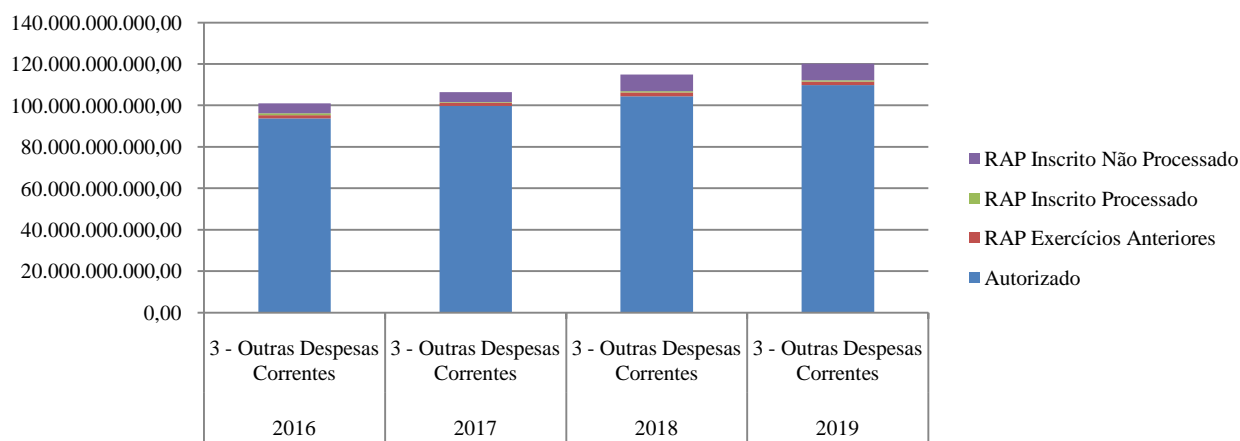
Tabela 5 – Variação percentual entre RAP X Orçamento Autorizado por GND (Outras despesas correntes- ODC X Investimentos)

Ano Exercício	GND (desc.)	Autorizado	RAP Inscrito Não Processado	%RAP Inscrito Não Processado	RAP Reinscritos	% RAP Reinscritos
2016	3 – ODC	93.810.952.887	4.831.876.570	5%	1.501.645.772	2%
2016	4 - Investimentos	5.305.254.121	1.787.464.599	34%	3.220.240.103	61%
2017	3 – ODC	99.776.207.366	4.690.589.676	5%	1.471.004.874	1%
2017	4 - Investimentos	6.477.913.491	2.179.552.587	34%	2.425.257.794	37%
2018	3 – ODC	104.438.886.116	8.027.916.417	8%	1.774.887.520	2%
2018	4 - Investimentos	4.215.208.952	4.640.064.167	110%	2.718.590.675	64%
2019	3 – ODC	109.803.384.406	7.940.799.525	7%	1.654.493.839	2%
2019	4 - Investimentos	3.296.613.460	2.276.343.215	69%	3.098.627.083	94%

Fonte: SIOP, dados extraídos em 08/10/2020 (elaboração própria)

É possível verificar que os valores de restos a pagar inscritos no grupo 3 são consideravelmente superiores aos do grupo 4, porém quando analisamos as classes de forma individualizada, como nos gráficos 7 e 8, verificamos que no total os RAP da classe 3 são menos representativos quando comparados ao orçamento autorizado. Por outro lado, o volume de inscrições observada no grupo 4 quando comparado ao orçamento autorizado, é bastante representativo, como pode ser visto no gráfico 8, podemos perceber inclusive que em 2018 o saldo inscrito em RPNP supera o orçamento, o que caracteriza algum erro no sistema de informação (SIOP), pois não há possibilidade de realização de empenho em valor superior à dotação.

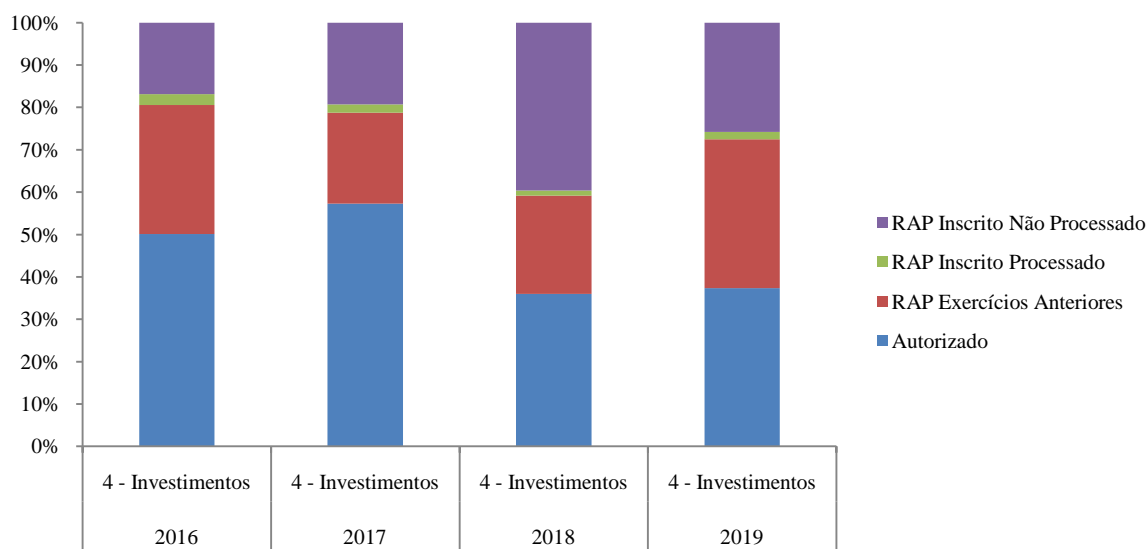
Gráfico 7 – Comparativo entre o Orçamento Autorizado X Despesa Inscrita em RAP por Grupo de Natureza de Despesa – Outras Despesas Correntes



FONTE: SIOP, dados extraídos em 08/10/2020

O gráfico 7 ilustra as inscrições de restos a pagar realizadas na Categoria econômica da Despesa GND 3, pode-se observar que as séries variam entre 5% a 8% quando comparadas ao orçamento autorizado, o que não caracteriza a execução de um orçamento paralelo.

Gráfico 8 – Comparativo entre o Orçamento Autorizado X Despesa Inscrita em RAP por Grupo de Natureza de Despesa – Investimentos



FONTE: SIOP, dados extraídos em 08/10/2020

Por outro lado, para as despesas do grupo 4 – Investimento as informações chamam a atenção. Em 2019 os restos a pagar não processados equivalem a 69% do orçamento aprovado, e quando somados aos restos a pagar reinscritos ultrapassam o valor do orçamento de capital autorizado para o ano, essa situação evidencia a existência de um orçamento paralelo que concorre com a execução do orçamento atual, provoca uma irregularidade no processo de execução orçamentária e contribui para o desequilíbrio das finanças públicas. Demonstra ainda que existe um descompasso entre o orçamento aprovado e os limites de empenho e pagamento, situação que poderá ser agravada ao longo dos anos, caso essa dinâmica não seja alterada. Esse cenário leva a crer que ao longo da série histórica, preferencialmente, os empenhos relacionados aos investimentos tem sido inscritos nas contas de restos a pagar não processados.

Para as ações e serviços de saúde esses resultados significam um comprometimento dos investimentos em obras que não foram concluídas, serviços que não entraram em funcionamento e equipamentos que não foram adquiridos.



## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral do presente trabalho foi avaliar as implicações dos restos a pagar na gestão da programação orçamentária e financeira do Ministério da Saúde, para tanto foram analisados os valores relativos aos exercícios financeiros de 2016 a 2019, período que compreendeu um ciclo dos instrumentos de planejamento: Plano Plurianual (PPA) e Plano Nacional de Saúde (PNS).

Na busca desse intento, o assunto foi dividido de forma a evidenciar a representatividade dos restos a pagar em relação ao orçamento autorizado (Lei + Créditos) e dinâmica da execução orçamentária por meio da visão geral dos restos a pagar quanto à obrigatoriedade da despesa, por Resultado Primário, Modalidade de Aplicação, Categoria Econômica e Grupo de Natureza da Despesa. Bem como, responder, a partir dos estudos realizados, quais motivos levaram à inscrição dos restos a pagar processados e não processados nas ações orçamentárias da Unidade Orçamentária 36901, e ainda expor a sua relação com a execução do orçamento anual.

No tocante à relação da inscrição em restos a pagar com o volume das despesas obrigatórias, infere-se da análise dos dados que há forte influência na dinâmica de execução destes recursos com as inscrições de restos a pagar no final do exercício considerando que se trata de despesas que não podem ser contingenciadas, essas despesas consomem grande parte dos limites estabelecidos para o Órgão, mesmo se tratando de despesas submetidas a controle de fluxo que dependem da arrecadação para serem concretizadas.

Na relação com o desbloqueio dos recursos ao final do exercício, a partir da observação dos dados de execução e inscrição, foi possível estabelecer relação com as inscrições realizadas pela UO 36901, tendo em vista que pela dinâmica de execução para as despesas discricionárias, que podem sofrer contingenciamento, e fazem parte das despesas submetidas a controle de fluxo, a sua realização depende de outros fatores, o que impacta e contribui no tempo necessário para conclusão, dentro do exercício financeiro, dos três estágios da despesa pública.

Foi possível observar a partir do estudo realizado que os restos a pagar vêm assumindo papel relevante nos últimos anos, verificou-se que o aumento do volume de despesas que ficam pendentes de liquidação e/ou pagamento tornou-se expressivo, chama atenção o volume das reinscrições ao longo da série histórica, situação que está diretamente relacionada às

sucessivas prorrogações desses saldos, por meio de Decretos do Executivo, sem normatização e sem o estabelecimento de critérios, ou seleção do tipo de despesa que deveria integrar a regra de exceção ao princípio da anualidade orçamentária e da competência contábil.

Foi possível detectar a existência de orçamento paralelo para as despesas do grupo de natureza 4 (investimentos), essenciais para o setor Saúde, pois é por meio dos investimentos que se concretiza o aumento da capacidade instalada, por meio da realização de obras, ampliações e aquisição de equipamentos, e a ampliação do acesso aos serviços. Sendo que, parcela significativa dos investimentos é executada por Estados e Municípios, com recursos transferidos pela União. Constatou-se também a existência de orçamento paralelo para as despesas oriundas de emenda parlamentar.

Ademais, notamos um aumento do estoque na UO 36901 - FNS, pois as inscrições e reinscrições foram maiores do que a capacidade de pagamento dessas despesas, ao analisar o “*Float*” a média do período ficou em 33%, o que nos leva a inferir que existe a execução de um orçamento paralelo que concorre diretamente com a execução das despesas planejadas para o ano, essa dinâmica pode afetar inclusive a programação dos exercícios seguintes, além de comprometer a transparência e o controle, pois a execução dos restos a pagar possui um caráter essencialmente discricionário, o que pode dar oportunidade para que interferências políticas ocorram.

Por fim, importa salientar que o acompanhamento dos restos a pagar e a gestão destes saldos não recebe a merecida atenção, principalmente quanto aos saldos que são cancelados, acredita-se que seja necessária uma análise das possíveis consequências sobre o resultado das políticas ou programas a que o empenho estava vinculado. Assim, para trabalhos futuros, sugere-se a análise dos desembolsos realizados ao órgão e a confirmação da tendência de desbloqueio ao final do exercício, sugere-se ainda a realização de pesquisas sobre os impactos dos cancelamentos dos restos a pagar na implementação das políticas, e nas ações e serviços públicos de saúde (ASPS).

## REFERÊNCIAS

Acórdão nº 2.659/2009. Plenário. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 23 set. 2019.16:00.

Acórdão nº 27/2009. Plenário. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br>>. Acesso em: 18 out. 2020.21:00.

ALVES, Diego Prandino; **Carry-over: a flexibilização do princípio da anualidade orçamentária como indutora da qualidade do gasto público e da transparência fiscal**. ESAF, XVI Prêmio do Tesouro Nacional, Brasília. 2011.

ALVES, Gustavo Henrique Tardelli. **O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: as armadilhas à transparência da despesa pública no Brasil**. 2012. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541257.PDF>>Acesso em: outubro 2020.

ALVES, Marco Antonio; PEDERIVA, João Henrique. **O processo orçamentário federal e a execução das despesas em dezembro: estratégia de planejamento orçamentário?** Orçamento em Discussão nº 25. Senado Federal – CONORF. 2016. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/519436/OED0025.pdf?sequence=5&isAllowed=y>. Acesso em 28 de set. de 2020. 16:00.

AQUINO, André Carlos Busanelli ; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária**. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p. 580-595, Ago. 2017. Disponível em : [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0034-76122017000400580&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122017000400580&lng=en&nrm=iso). Acesso em 28 de set. de 2020.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988\\_07.05.2015/ind.asp](http://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_07.05.2015/ind.asp)>. Acesso em: 23 de setembro de 2020.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 9.428**, de 28 de junho de 2018. Altera o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, para dispor sobre despesas inscritas em restos a pagar não processados. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9428.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9428.htm). Acesso em: 23 set. 2020.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d93872.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm). Acesso em: 23 set. 2020.

\_\_\_\_\_. **Decreto n. 10.315**, de 06 de abril de 2020. Prorroga, de ofício, a vigência de instrumentos e o prazo para bloqueio dos restos a pagar de transferências voluntárias. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/decreto/D10315.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10315.htm). Acesso em: 23 set. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 23 set. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar n. 141**, de 13 de janeiro de 2012. de 16 janeiro de 2012. Regulamenta o § 3o do art. 198 da Constituição Federal para dispor sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 23 set. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.320**, 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 23 set. 2020.

\_\_\_\_\_. **Portaria n. 424**, de 30 de dezembro de 2016. Estabelece norma para execução do estabelecido no Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas às transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, revoga a Portaria Interministerial nº 507/MP/MF/CGU, de 24 de novembro de 2011 e dá outras providências. Disponível em:

<http://plataformamaisbrasil.gov.br/legislacao/portarias/portaria-interministerial-n-424-de-30-de-dezembro-de-2016>. Acesso em: 23 set. 2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. **Manual Técnico de Orçamento - 2019**. 9th ed. Economia Md, editor. Brasília: Secretaria de Orçamento Federal; 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 8ª** edição 2018. ed. Economia Md, editor. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional; 2018.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. Instituto Fiscal Independente (IFI). Senado Federal, 2018. Disponível em : <

[https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/549985/RAF22\\_NOV2018.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/549985/RAF22_NOV2018.pdf). Acesso em 09/10/2020.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar 2017**. Ministério da Fazenda, Secretaria de Tesouro Nacional, 2017. Disponível em: <

[https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2017/114?ano\\_selecionado=2017](https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2017/114?ano_selecionado=2017). Acesso em 09/10/2020.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar 2018**. Ministério da Fazenda, Secretaria de Tesouro Nacional, 2018. Disponível em: <

[https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2018/114?ano\\_selecionado=2018](https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2018/114?ano_selecionado=2018). Acesso em 09/10/2020.

\_\_\_\_\_. **Relatório de Avaliação dos Restos a Pagar 2019**. Ministério da Fazenda, Secretaria de Tesouro Nacional, 2019. Disponível em: <  
[https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2019/114?ano\\_selecionado=2019](https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/relatorio-de-avaliacao-dos-restos-a-pagar/2019/114?ano_selecionado=2019). Acesso em 09/10/2020.

BITTENCOURT, Fernando M. R. **Nota Técnica nº 112/2017**. Orçamento em discussão. Disponível em: <http://www.senado.leg.br> >Acesso em 30 de set. 2020. 15:00.

CARVALHO, Munique Barros. **Restos a pagar e a anualidade orçamentária**. VI Prêmio SOF de Monografias. Brasília: ESAF, 2014.

CAVALCANTI, Victor Reis de Abreu. **Motivos para a inscrição de despesas em restos a pagar: uma pesquisa empírica sobre a percepção de gestores públicos federais**. – Brasília: IPEA, 2018. 93 f. : il.

CONTI, José Mauricio (Coord.). **Orçamentos públicos: a Lei 4.320/1964 comentada**. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

DOMINGUES, João Luiz. **O impacto dos Restos a Pagar não Processados na Programação orçamentária, financeira e na Gestão Administrativa do Ministério da Justiça**. Artigo – Especialização em Orçamento Público Instituto Serzedello Corrêa – ISC-TCU. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa. 2010.

FRANÇA, Ana Clécia Gonçalves de. **Créditos Orçamentários inscritos em Restos a Pagar como instrumento de cumprimento dos programas de Governo**. Senado Federal, Instituto Legislativo Brasileiro. Brasília. 2017.

FORTIS, Martin Francisco de Almeida; GASPARINI, Carlos Eduardo. **Plurianualidade orçamentária no Brasil: diagnóstico, rumos e desafios**. Brasília: ENAP, 2017.

FURIATI, Alexandre Ávila. **Restos a Pagar e o “Orçamento Paralelo”**. Brasília: UnB, 2011.

GIACOMONI, James. **Orçamento público** / James Giacomoni. - 14. ed, ampliada, revista e atualizada - São Paulo: Atlas, 2009.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica** 1- 5. ed. - São Paulo : Atlas 2003.

LUNA, Gabriela Freire. **Decifrando os “Restos a Pagar” na dinâmica Orçamentária da FIOCRUZ**. FGV. Rio de Janeiro. 2018. 104 f.

PEDERIVA, João Henrique. **A Falácia do orçamento autorizativo**. O Estado de São Paulo, Espaço Aberto. p. 1, 2008.

PRODANOV, Cleber Cristiano. **Metodologia do trabalho científico** [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico / Cleber Cristiano Prodanov, Ernani Cesar de Freitas. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

RIBEIRO, Leonardo Cezar. 2010. **Impactos da anualidade orçamentária na alocação dos recursos públicos**. Monografia – Especialização em Orçamento Público Instituto Serzedello Corrêa – ISC-TCU. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa. 2010.

SANTOS, Eduardo Martins dos. **Restos a pagar não processados: um estudo da viabilidade de uso como indicador de desempenho dos gestores públicos**. In: Finanças públicas: XV Prêmio Tesouro Nacional. Brasília: STN, 2010.

SILVA A. M. A. da. et al. **Restos a Pagar : Implicações sobre a sustentabilidade fiscal e a qualidade do gasto público**. In : Prêmio SOF de Monografias – 2007. Brasília : MPOG, 2008.

SILVA, Edna Lúcia da, MENEZES Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 4. ed. rev. atual. – Florianópolis: UFSC, 2005.

SOUZA, C. R. **Gestão estratégica dos recursos públicos: superação de limitações impostas pelo princípio da anualidade orçamentária ao Planejamento Estratégico nas instituições federais**. Dissertação de Mestrado. Minas Gerais. 2016.

VASCONCELOS, Cássia Cardoso de Carvalho. **Os impactos financeiros dos Restos a Pagar na Execução Orçamentária e Financeira das IFES da Região Centro-Oeste no período de 2009 a 2016**. UFG - 2018.

VIEIRA, Fabiola Sulpino; SANTOS, Maria Angelica Borges dos. **Contingenciamento do pagamento de despesas e restos a pagar no orçamento federal do SUS**. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro , v. 52, n. 4, p. 731-739, Aug. 2018 . Disponível em : [http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S003476122018000400731&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122018000400731&lng=en&nrm=iso). Acesso em 11 Out. 2020. <https://doi.org/10.1590/0034-7612162491>.